

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N°- 299333.0001/17-3
<b>RECORRENTE</b>	- LOGHAUS COMÉRCIO DE ARTIGOS DO VESTUÁRIO LTDA.
<b>RECORRIDA</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSO</b>	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0163-03/17
<b>ORIGEM</b>	- INFRAZ VITÓRIA DA CONQUISTA
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET: 11/06/2018

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0100-12/18**

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. Acatada a preliminar de nulidade. Juntado aos autos, pelo autuante novas provas e novos argumentos a fundamentar e subsidiar o lançamento de ofício na fase de informação fiscal. Não oportunizado ao contribuinte o direito de contraditar as novas provas e fundamentos da autuação, em flagrante violação às regras e princípios que tratam do contraditório e da ampla defesa. Invalidade dos atos posteriores de instrução e julgamento ocorridos em 1ª instância. Retornos dos autos para novo julgamento na JJF. Prejudicado o exame das questões de mérito suscitadas na peça recursal. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal, que em deliberação unânime declarou a Procedência do Auto de Infração, lavrado em 28/03/2017, que contém a exigência de R\$2.584.364,02 de ICMS, acrescido da multa de 60%, pela falta de retenção do referido imposto, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, no período de janeiro de 2012 a abril de 2014. Código da Infração: 08.14.03.

Em complemento, consta no corpo do Auto de Infração a informação de que foi adotada como base de cálculo do ICMS devido o valor da operação própria constante nos documentos fiscais apresentados na Escrituração Fiscal Digital – EFD da empresa, excluídas as devoluções e as mercadorias não tributadas, acrescida da margem de valor agregado de 60%, conforme “caput” da Cláusula terceira e seu parágrafo único do Convênio ICMS 45/99, c/c art. 333, § 3º do RICMS-BA/2012. O contribuinte deixou de efetuar a retenção, visto que, por se tratar de Marketing Direto, o mesmo deveria ter feito retenção do ICMS sobre as operações, conforme Convênio ICMS 45/99.

O autuado apresentou impugnação às fls. 72 a 112 do PAF. A Junta de Julgamento ao decidir a lide exarou o voto a seguir transscrito:

**VOTO DA JJF**

*O defensor alegou que se deve observar que parcela do débito exigido pela autoridade lançadora encontra-se decaído, visto que no lançamento combatido se exige apenas “diferenças de ICMS” do período compreendido entre janeiro de 2012 e abril de 2014.*

*Lembra que o prazo decadêncial para lançamento de eventuais diferenças de ICMS é regido pelo disposto no art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional, de forma que o fato gerador é o termo inicial da contagem do evento extintivo do direito de exigir a mencionada diferença, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador. Na medida em que a notificação do lançamento deu-se em março de 2017 (29/03/2017), entende que não restam dúvidas de que devem ser afastadas as exigências alusivas até o mês de março de 2012, afirmindo que foram alcançadas pela decadênciam.*

*Conforme estabelece o art. 150 do CTN, “O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.*

*O § 4º estabelece que, “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da*

ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”. Neste caso, a contagem do prazo de decadência é a partir do fato gerador do tributo.

Por outro lado, de acordo com o art. 173, I do CTN, “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

O entendimento que vem prevalecendo é no sentido de que “o lançamento por homologação seria aquele em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo aplicável a regra do art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, o referido dispositivo aplica-se aos casos em que haja algum pagamento a ser homologado, de acordo com a apuração feita pelo contribuinte.

A partir dessa análise, pode-se apurar a existência de débito declarado e não pago e tributo não declarado e não recolhido (situação de total omissão, nada havendo a homologar), ou ainda, casos em que, mesmo havendo algum pagamento, o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, chegando-se às conclusões a seguir:

1. Débito tributário declarado e pago: Há homologação tácita do lançamento (pagamento) após o transcurso de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, aplicando-se o § 4º, do art. 150, do CTN.
2. Débito declarado com efetivação do pagamento, porém com posterior verificação de dolo, fraude ou simulação: A autoridade, mediante a coleta de provas idôneas apura a ocorrência de ilícito fiscal. Neste caso, o início do prazo decadência, para o lançamento da diferença, é deslocado para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado, aplicando-se a regra do art. 173, I.
3. Débito declarado com efetivação de pagamento parcial: O contribuinte apura o imposto e antecipa o pagamento parcial do montante devido (e declarado), ensejando a aplicação igualmente do § 4º, do art. 150, do CTN.
4. Débito declarado e não pago: Neste caso deve ser aplicada a previsão do art. 173, I, do CTN, considerando a interpretação de que, a Administração Tributária homologa é o pagamento e não o lançamento expedido pelo particular. Se não há pagamento, não há o que ser homologado.
5. Débito não declarado e não pago: Aplicação também direta das disposições do art. 173, I, do CTN. O prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado. Sem qualquer pagamento não há o que ser homologado.

Considerando que no levantamento fiscal foi apurado imposto não declarado e não pago, o que implica dizer que não há pagamento a ser homologado, neste caso, se aplica a regra estabelecida no art. 173, inciso I do CTN.

No caso em exame, foi apurado imposto por meio de levantamento fiscal a partir do exercício de 2012, concluindo-se o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2017. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 28/03/2017, e o defensor tomou ciência em 29 de março desse mesmo ano, resta evidente que não se operou a decadência, ficando rejeitada a preliminar suscitada pelo autuado.

O defensor alegou que a exigência fiscal é absolutamente nula no período antecedente ao mês de abril de 2012. Isto porque, a fim de justificar seu lançamento, a autoridade fiscal invoca o art. 333, § 3º, do Decreto nº 13.780/12 (Regulamento do ICMS/BA), o qual somente foi editado em março de 2012, com vigência apenas a partir de 01/04/2012. Na medida em que o lançamento fiscal abrange período anterior à vigência do mencionado Decreto, diz que restou clara e evidente a nulidade do lançamento no período anterior à sua vigência, de forma que, deve ser reconhecida a absoluta nulidade do lançamento, por ausência de fundamento legal, no período anterior a abril de 2012.

Observo que o Auto de Infração contém um campo destinado à imputação, à infração, à descrição do cometimento, o enunciado principal, determinando o fulcro da autuação. Ainda contém um campo denominado “descrição dos fatos”, que se destina à especificação das circunstâncias que envolvem os fatos apurados, ou seja, neste campo são informados os dados acessórios ou prestadas as informações complementares que não deve apresentar divergência com aquele que constitui o enunciado principal constante no campo “infração”.

No caso em exame, o Contribuinte foi acusado do cometimento de uma irregularidade, conforme a descrição da infração, constando como enquadramento legal a Cláusula primeira, segunda e terceira do Convênio ICMS 45/99, e na descrição dos fatos é que foi citado o art. 333, § 3º do RICMS-BA/2012.

Prevalece neste órgão julgador o entendimento de que não se aplica a legislação de forma retroativa, em relação a fato gerador constituído sob a égide da legislação tributária vigente à época, por se tratar de norma jurídica de natureza material e não procedimental. Portanto, mesmo que tenha sido indicado pelo autuante dispositivo do RICMS-BA que ainda não tinha começado a sua vigência, não significa que há nulidade da exigência fiscal, haja vista que se trata apenas de mero equívoco na indicação de dispositivo legal, e tal fato não impedi o exercício do contraditório.

*Não acato a alegação defensiva, haja vista que foi indicado no campo próprio do Auto de Infração o enquadramento legal da irregularidade apurada, estando os dispositivos mencionados em conformidade com as matérias tratadas na autuação fiscal, ressaltando-se que o erro apontado não implica nulidade da autuação fiscal, conforme dispõe o art. 19 do RPAF-BA/99, considerando que, pela descrição dos fatos, fica evidente o enquadramento legal.*

*O PAF está revestido das formalidades legais, estão determinados o contribuinte autuado, o montante do débito tributário apurado e a natureza da infração, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento. Assim, ficam rejeitadas as preliminares de nulidade.*

*No mérito, o Auto de Infração trata da falta de retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, no período de janeiro de 2012 a abril de 2014.*

*O defendente afirmou que os elementos probatórios colacionados ao Auto de Infração pela autoridade fiscal se circunscreve a 03 (três) documentos: a) Relatório denominado “Observações sobre a Caracterização da Infração”; b) Um “Relatório Técnico de Visita” elaborado em 28/10/2010 por terceiros; c) Capa de um anúncio da Marca “Posthaus”.*

*Disse que a filial local possui função atípica, visto que não existe balcão de vendas, mostruário, ou qualquer elemento específico de vendas no varejo. Esta filial se atém, especificamente, em operacionalizar as vendas já programadas via sistema, bem como, simplificação do recolhimento do imposto para o Estado da Bahia, nada havendo de irregular nisso.*

*Alegou que não foi intimado a se manifestar acerca do relatório fiscal que se estava utilizando, não permitindo ao impugnante advertir a autoridade fiscal quanto a mudança em sua sistemática de atuação no período fiscalizado, bem como, em vista da diversidade de realidades entre o objeto de investigação quando da elaboração da vistoria em 2010, e que os documentos apresentados pelo autuante afiguram-se inócuos ao fim a que se propõe.*

*O autuante informou que a empresa foi devidamente intimada, portanto tomou conhecimento de que estava sob fiscalização, tanto do ponto de vista da intimação como dos diversos contatos com o seu contador e representante legal, e não concorda com a alegação da defesa de que houve negligência na obtenção de informações da empresa.*

*Observo que durante o procedimento fiscal não há previsão para o contraditório, haja vista que nesta fase a atividade principal é a verificação do cumprimento de obrigações tributárias e, sendo constatadas irregularidades é que se lavra o Auto de Infração, ou seja, o procedimento fiscal visa apurar a correta aplicação da legislação, podendo resultar ou não em constituição de crédito tributário. Por outro lado, no processo administrativo fiscal é que se deve adotar o princípio do contraditório, considerando que de acordo com o art. 121, inciso I do RPAF/BA, instaura-se o processo administrativo fiscal para solução de litígios entre o fisco e o contribuinte, quando da apresentação da defesa, por escrito, impugnando o lançamento do crédito tributário efetuado mediante Auto de Infração. Portanto, não há previsão regulamentar para intimar o contribuinte a prestar esclarecimentos antes da lavratura do Auto de Infração.*

*O defendente afirmou que apenas realiza vendas para “consumidores finais”, não sendo detentor da marca “Posthaus”, nem tampouco do anúncio (que a fiscalização toma como sendo um catálogo), como quer fazer crer a fiscalização, razão pela qual entende que a exigência não pode subsistir.*

*Disse que se trata de operações normais, realizadas com pessoas físicas (destinatários finais), submetidos à sistemática de recolhimento do ICMS prevista no art. 155, §2º, inciso VII, da Constituição Federal e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual.*

*O autuante esclareceu que de acordo com as notas fiscais acostadas aos autos, constatou diversos itens que caracterizam a comercialização através das promotoras de vendas comissionadas. Pela análise dos dados constantes dos relatórios anexos de Resumo Fiscal Completo, dados Cadastrais e Atividade Econômica, informou que não há qualquer alteração significativa da empresa que indique alteração na sua forma de operação, e todas as alterações cadastrais devem ser informadas à Secretaria da Fazenda, conforme art. 24 do RICMS-BA/2012, Decreto nº 13.780 de 16 de março de 2012.*

*Disse que nada há nos registros da SEFAZ, que possa induzir uma alteração na forma de comercialização da empresa, como quer induzir o contribuinte em sua defesa; todas as notas fiscais de saída são emitidas em nome da POSTHAUS, e a referência foi mera citação à operacionalização da empresa.*

*O defendente apresentou o entendimento de que o Convênio ICMS nº 45/1999, somente tem aplicabilidade quando restar caracterizado habitualidade e volumes condizentes com operações de circulação de mercadorias. Ou seja, quando haja a evidência de que as mercadorias são utilizadas para revenda.*

*O Convênio ICMS nº 45/1999 autoriza os Estados e o Distrito Federal a estabelecer o regime de substituição*

tributária nas operações interestaduais que destinem mercadorias a revendedores que efetuam venda porta-a-porta, ou seja, empresas que se utilizem do sistema de marketing direto para comercialização dos seus produtos, atribuindo ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas subsequentes saídas realizadas pelo revendedor.

O autuante também esclareceu que nem todas as consumidoras eram revendedoras, muitas das compras intermediadas vinham em nome de consumidor final, e tal fato ficou demonstrado nas entrevistas realizadas. Em função disto existem diversas notas fiscais de menor valor presentes na lista de clientes da empresa. Disse que outra observação que elimina qualquer hipótese, simplesmente não existia site de venda direta no período fiscalizado, e o Convênio ICMS nº 45/1999, tem caracterizado a sua aplicabilidade, pois restaram comprovados habitualidade e volumes condizentes com operações de circulação de mercadorias. Portanto, ficou demonstrado ter sido evidenciado de que as mercadorias são utilizadas para revenda.

Conforme observações à fl. 10 dos autos, foi efetuada visita técnica no estabelecimento onde foi constatado pela fiscalização o recebimento de mercadorias, sendo despachadas em caixas lacradas e previamente identificadas em etiquetas constando o nome da revendedora, apurando-se que o operador local de Vitória da Conquista apenas repassa as caixas às revendedoras locais.

Vale ressaltar que na sistemática de distribuição de produtos através de pessoas físicas, também denominada de “Marketing Direto” ou “venda porta-a-porta” são realizadas operações de comercialização de mercadorias para fins de revenda, através de contribuintes não inscritos, ficando evidenciado o intuito comercial dos destinatários dessas mercadorias, e neste caso, o remetente é obrigado a antecipar, por força de norma legal, o pagamento do ICMS, na qualidade de substituto tributário.

Para melhor entendimento das questões tratadas no presente Auto de Infração, transcrevo a seguir, cláusulas do Convênio ICMS nº 45/1999 e RICMS-BA:

**Convênio ICMS nº 45/1999**

**Cláusula primeira.** Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados, nas operações interestaduais que destinem mercadorias a revendedores, localizados em seus territórios, que efetuam venda porta-a-porta a consumidor final, promovidas por empresas que se utilizem do sistema de marketing direto para comercialização dos seus produtos, a atribuir ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido nas subsequentes saídas realizadas pelo revendedor.

**Cláusula terceira.** A base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, será o valor correspondente ao preço de venda ao consumidor, constante de tabela estabelecida por órgão competente ou, na falta desta, o preço sugerido pelo fabricante ou remetente, assim entendido aquele constante em catálogo ou lista de preços de sua emissão, acrescido em ambos os casos, do valor do frete quando não incluído no preço.

**Parágrafo único.** Na falta dos valores de que trata o "caput", a base de cálculo será àquela definida na legislação da unidade da Federação de destino das mercadorias.

**Cláusula sexta.** Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a adotar este regime de substituição tributária também para as operações internas realizadas nas mesmas condições previstas neste convênio.

**RICMS-BA/97**

Art. 379. Nas operações internas e interestaduais que destinem mercadorias a revendedores, estabelecidos neste Estado, que realizem vendas porta-a-porta a consumidor final, sendo as remessas efetuadas por empresas que se utilizem do sistema de “marketing” direto para comercialização de seus produtos, fica atribuído ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas subsequentes saídas realizadas pelo revendedor (Convênio ICMS 45/99).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se também às operações internas e interestaduais que destinem mercadorias a contribuinte inscrito, que distribua os produtos a revendedores que efetuam venda porta-a-porta, exceto nas hipóteses de transferência para filial atacadista”.

**RICMS-BA/2012**

Art. 333. Nas operações internas e interestaduais que destinem mercadorias a revendedores, estabelecidos neste Estado, que realizem vendas porta-a-porta a consumidor final, sendo as remessas efetuadas por empresas que se utilizem do sistema de “marketing” direto para comercialização de seus produtos, fica atribuído ao remetente a responsabilidade pela retenção e

recolhimento do ICMS devido nas subsequentes saídas realizadas pelo revendedor (Conv. ICMS 45/99).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se também às operações internas e interestaduais que destinem mercadorias a contribuinte inscrito, que distribua os produtos a revendedores que efetuam venda porta-a-

*porta, exceto nas hipóteses de transferência para filial atacadista.*

*§ 2º A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária, nas hipóteses deste artigo, é o valor correspondente ao preço de venda a consumidor constante em tabela estabelecida por órgão competente ou, em sua falta, o preço sugerido pelo fabricante ou remetente, assim entendido aquele constante em catálogo ou lista de preços de sua emissão, acrescido, em ambos os casos, do valor do frete, quando não incluído no preço.*

*§ 3º Não existindo o preço de que trata o § 2º, a base de cálculo será o valor da operação acrescido dos valores correspondentes a seguros, fretes, carretos, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, adicionando-se ao montante a margem de valor adicionado (MVA) prevista no Anexo 1 deste regulamento relativa às operações subsequentes.*

*De acordo com os dispositivos legais acima reproduzidos, o autuado deveria efetuar a retenção do ICMS, tendo em vista que o autuante colheu uma série de provas da efetiva prática de Marketing direto, descrevendo o ciclo econômico apurado, indicando o total de compras efetuadas, o código da participante, o total de notas endereçadas, a área de autuação, inclusive quando houve recebimento de bônus pela revendedora. Anexou aos autos algumas notas fiscais selecionadas entre as 23 maiores clientes em valor financeiro nos anos de 2012 e 2013, ficando evidenciado nos documentos fiscais as características dos produtos de várias numerações ou tamanhos, quantidades, diversos itens.*

*Entendo que os dados obtidos pelo autuante comprovam a existência de vendas na modalidade “marketing direto” ou “porta a porta”. Neste caso, como indicado pelo autuante, trata-se de substituição tributária subjetiva, ou seja, aquela realizada em razão da condição do contribuinte, e não em razão do tipo de mercadoria comercializada.*

*Em relação à base de cálculo, o defendente alegou que em se tratando de vendas para consumidores finais, o preço constante nos documentos fiscais já evidencia o valor da operação, de forma que o acréscimo de uma margem de valor agregado da ordem de 60% (sessenta por cento) se afigura impensável. Apresentou o entendimento de que, se a fiscalização vale-se de um suposto catálogo para afirmar que o impugnante realiza vendas porta a porta, esta não pode se valer de MVA, devendo identificar e aplicar o preço constante do catálogo, exatamente como dispõe a Cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 45/1999.*

*No auto de infração consta a informação de que foi adotada como base de cálculo do ICMS devido o valor da operação própria constante nos documentos fiscais apresentados na Escrituração Fiscal Digital – EFD da empresa, excluídas as devoluções e as mercadorias não tributadas, acrescida da margem de valor agregado de 60%, conforme caput da Cláusula terceira e seu parágrafo único do Convênio ICMS 45/99, c/c art. 333, § 3º do RICMS-BA/2012.*

*Para comprovar a alegação defensiva o defendente deveria apresentar seu catálogo ou lista de preços de sua emissão, proporcionando a aplicação constante no Parágrafo único da Cláusula terceira do Convênio ICMS 45/99, conforme mencionado pelo autuante.*

*Considerando a previsão legal atribuindo ao remetente a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado, dessa forma, o autuado deveria ter efetuado a retenção e o consequente recolhimento do imposto, na qualidade de substituto tributário, sendo devido o valor apurado neste Auto de Infração.*

*Quanto à multa aplicada, o autuado alegou que restou evidente que a aplicação da multa de 60% (sessenta por cento) não merece prosperar, pois caracteriza uma verdadeira apropriação de bens do contribuinte, sem causa e sem o devido processo legal, representando um verdadeiro confisco.*

*A multa exigida é consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto no prazo regulamentar, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea “e” da Lei. 7.014/96.*

*Vale ressaltar, que esta Junta de Julgamento Fiscal tem competência para apreciar somente pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação acessória, consoante o art. 158 do RPAF/99.*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Inconformado com a decisão de piso, o contribuinte, através de seus advogados, habilitados a atuar no processo através do instrumento juntado à fl. 1.496, ingressou com Recurso Voluntário, peça que se encontra anexada às fls. 1.439 a 1.495.

Após fazer uma breve descrição dos fatos que conduziram à lavratura do Auto de Infração, da impugnação interposta e da decisão de 1ª instância, o contribuinte, ora recorrente, consignou que a decisão combatida foi recebida na sede da empresa em 29/09/2017, tendo iniciado a sua

contagem no dia 02/10/2017, na forma do art. 22 do Decreto nº 7.629, de 09/07/1999. Assim, sendo de 20 (vinte) dias o prazo para recurso, na forma do art. 171 do Decreto nº 7.629 de 09/07/1999, resta atendido o requisito da tempestividade. Pontuou que o presente recurso voluntário também se encontra elaborado nos termos dos preceitos previstos no Regulamento do Processo Administrativo de r. Estado, bem como, devidamente assinado por procurador regularmente constituído, restando atendidos os requisitos de admissibilidade do recurso.

Ao ingressar propriamente nas razões recursais suscitou a Decadência Parcial do Lançamento. Disse que o ICMS é autêntico tributo lançado por homologação, cabendo ao contribuinte apurar o montante devido, antecipando o pagamento que será posteriormente homologado pela autoridade fiscal, quer seja de forma expressa ou tácita. Assim, havendo pagamento parcial da exação, rege-se a “decadência” pelo disposto no artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional, contando-se então a partir da data do fato gerador.

Ao se contrapor à decisão de piso que aplicou a normatização do art. 173, I, do CTN, contando a decadência a partir do 1º dia do exercício seguinte aos fatos geradores, disse que a norma é clara ao determinar que o termo inicial para o cômputo da decadência é o fato gerador, quando do lançamento de “diferenças” do tributo, não logrando nenhum efeito o fato do lançamento ter sido realizado “de ofício” pela autoridade fiscal.

Declarou que a autoridade julgadora confunde a forma do ato administrativo com a modalidade de lançamento. A menção ao ato “de ofício” contido no art. 149 do Código Tributário Nacional não altera o “termo inicial” de seu curso, o qual é computado a partir do fato gerador.

Consignou que a apuração das supostas “diferenças” nos recolhimentos procedido pelo recorrente deverá ser lançada “de ofício” pela autoridade fiscal. Mas isto em nada afeta o termo legal fixado para tanto sob pena de romper com o princípio maior da segurança jurídica e da estabilidade das relações jurídicas. Pontuou que conforme já asseverado na insurgência inicial, não mais subsiste qualquer controvérsia possível quanto a tal cômputo, na medida em que o entendimento prevalecente sobre o tema já restou sedimentado pelo Egrégio Tribunal de Justiça, em julgamento submetido à sistemática dos “Recursos Repetitivo” (Recurso Especial n. 973.733/SC, Relator Ex-Ministro do STJ (atualmente no STF) Luiz Fux, conforme extrato da decisão, reproduzido na peça recursal).

Sobre o tema transcreveu lição de Paulo de Barros Carvalho, “in verbis”: [...] *o prazo decadencial prescrito pelo art. 150, §4º, aplica-se aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, isto é, àqueles em que a legislação ‘atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa’. Em tal caso, ainda que o contribuinte deixe de antecipar o pagamento, o lapso tem início na data da ocorrência do fato gerador.*

Registrhou ainda que o lançamento por homologação não tem por pressuposto a realização do pagamento, mas o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa [...]. (Decadência no Direito Tributário. in: Carvalho, Aurora Tomazini de (coord.) Decadência e prescrição em Direito Tributário. 2º ed. São Paulo: MP Editora, 2010, p. 84). Que não se pode olvidar que em face da modalidade “sui generis” de apuração e pagamento do ICMS (créditos e débitos), que inexiste a possibilidade de segmentação das apurações para fins de aplicação da norma decadencial.

No presente caso, a recorrente argumenta que não existe qualquer controvérsia de que houve constituição e pagamento do ICMS devido ao Estado da Bahia. Porém, a autoridade fiscal discordou da grandeza tributada, procedendo o lançamento “de ofício”, na forma do art. 149, inciso V, do Código Tributário Nacional, das diferenças que entendeu devidas, visto que o montante apurado pela contribuinte já foi totalmente recolhido. Que tal hipótese é exatamente aquela representada no art. 150, §4º do Código tributário Nacional, pois, contrariamente ao quanto concluído pela autoridade fiscal julgadora de 1ª instância administrativa, o que se está fazendo é o lançamento de “diferenças” do montante que se entende devido, hipótese absolutamente distinta daquela em que nada tenha sido declarado (o que não é o caso da recorrente).

Transcreveu lições de outros doutrinadores pátrios e sustenta, quando a essa preliminar, que não subsistem dúvidas de que o presente recurso merece provimento, a fim de reconhecer a “decadência parcial” do lançamento, excluindo-se do mesmo os montantes devidos anteriormente ao mês de abril de 2012, como já requerido na insurgência inicial.

Em seguida, a recorrente fez considerações em torno do Princípio da Irretroatividade da Norma. Observou que na impugnação inicial foi suscitada a “impossibilidade” de retroação da norma apontada como fundamento da autuação (art. 333, §3º, do Decreto nº 13.780/12), visto que a norma somente foi editada em março de 2012, com vigência a partir de 01/04/2012, de forma que as competências anteriores deveriam ser excluídas da autuação. Desta forma, tendo sido invocado como fundamento da autuação dispositivo cuja eficácia somente se iniciou em abril de 2012, abstraída aqui qualquer discussão quanto ao mérito propriamente dito, disse ser ponto pacífico que referida exigência somente pode ser formulada em relação às competências anteriores. Que contrariamente ao quanto argumentado pela autoridade julgadora, é justamente por se tratar de norma substancial que esta não pode retroagir de nenhuma forma sob pena de ofensa aos princípios Constitucionais que regem a tributação. Em decorrência sustenta que na medida em que a disposição legal invocada pelo agente fiscalizador somente teve vigência em abril de 2012, restaria evidente que o objeto da autuação anterior a tal período deve ser expurgado da autuação.

Mais à frente a recorrente argumenta que a autuação e a decisão de 1º grau incorreram em Violação do Contraditório e da Ampla Defesa. Discorreu que o Decreto nº 7.629/99 (Código de Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia) é absolutamente claro ao determinar a nulidade dos atos administrativos com “preterição do direito de defesa” ou dos quais não seja possível identificar precisamente a infração cometida (art. 18, incs. II e IV, “a”, do RPAF/99).

Pontuou que presente caso há ausência de motivação do ato, quanto à ofensa das disposições contidas no Código de Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia que impõe a decretação da nulidade do presente ato. Que a violação do contraditório é clara e evidente nos presentes autos, visto que se inverteu a lógica aceitável da autuação. Ao invés da fiscalização realizar diligências a fim de formar sua convicção, esta subverteu a regra, buscando elementos para fundamentar seu ato somente após a apresentação da impugnação. Pontuou que não há autorização para instrução do processo administrativo pelo agente fiscal após a apresentação da impugnação, como ocorreu no presente caso e que a autoridade julgadora da JJJF não apenas admitiu tal irregularidade, como também ceifou o direito ao contraditório e a ampla defesa por parte da recorrente, visto que não lhe foi concedido vistos desta manifestação fiscal (fls. 09 da decisão), em violação ao disposto no art. o art. 137 do citado Decreto nº 7.629/99, com a seguinte redação:

*Art. 137. Compete ao relator, tanto na primeira como na segunda instância, avaliar se o processo se encontra em condições de ser levado a julgamento a salvo de dúvidas ou incorreções, devendo nesse sentido:*

[...]  
*b) intimação do sujeito passivo ou do autuante para que se manifeste objetivamente sobre fatos, provas ou elementos novos, nos termos do § 1º do art. 18, caso não tenha sido adotada essa providência pelo órgão preparador;*  
[...]

*Parágrafo único. A juntada aos autos, pelo fisco ou pelo sujeito passivo, de documento novo ou outro elemento probatório, durante o preparo ou na fase de instrução do processo, ensejará a abertura de vista ao sujeito passivo ou ao fiscal autuante, conforme o caso.*

Após transcrever julgados administrativos sobre essa questão requereu a nulidade do feito por violação às regras e princípios do contraditório e da ampla defesa.

Ao ingressar no mérito, voltou a enfatizar que a presente autuação fiscal causou espécie à recorrente, na medida em que os fundamentos utilizados pela fiscalização encontravam-se distantes da realidade da empresa, apresentando confusão quanto à forma de atuação, utilização de marcas e o desenvolvimento de atividades, o que levou a recorrente a acreditar que a fiscalização não havia tomado conhecimento acerca de suas atividades.

Declarou que na medida em que o julgador “*a quo*” valeu-se integralmente dos argumentos trazidos pela autoridade lançadora, afigura-se impossível contrapor-se à decisão sem contrapor às conclusões da fiscalização que, no entendimento da recorrente, violaram frontalmente o direito de defesa da autuada. Disse ainda que a autoridade lançadora não investigou a forma de atuação da recorrente quando da lavratura da autuação, pois acreditava que a recorrente aceitasse a autuação, o que se revelou um completo absurdo e que as conclusões da autuação estão sintetizadas em trecho do relatório do Acórdão impugnado, que segue reproduzido abaixo (fl. 10 do acórdão):

*Salienta que a empresa foi devidamente intimada, portanto tomando conhecimento de que se estava sob fiscalização, tanto do ponto de vista da intimação como dos diversos contatos com o seu contador e representante legal, ficando evidente que todas as citações presentes na defesa de que houve negligência na obtenção de informações da empresa, sob a sua forma de operação, sob a sua forma de operação, não passa de uma estratégia de defesa.*

*Não satisfeito com fata de resposta do contribuinte, e após observar que o contribuinte, através dos auditores de Salvador, havia sido autuado pela mesma infração, o autuante informa que se deslocou para Salvador no dia 15/03/2017. Foi até a Procuradoria Geral do Estado (PGE), onde se encontrava arquivado o Auto de Infração nº 206912.0029/10-1.*

*Diz que na PGE tomou conhecimento da autuação e dos relatórios de vistoria efetuados naquela oportunidade, bem como todas as demais provas que caracterizavam a forma de operação da empresa, informações que não foram prestadas pela empresa durante o período de fiscalização, apesar de ter passado todas as informações ao contador, representante legal da empresa.*

*A partir do acórdão JJF Nº 0189-05/11 da 5ª Junta de Julgamento Fiscal, associado com o acórdão CJF Nº 0244-12/112, da 2º Câmara de Julgamento Fiscal, é que passou a entender os procedimentos efetuados pela empresa quando da autuação em 2010.*

*Afirma que em função da falta de informações por parte do contribuinte, e de posse das informações obtidas a partir da análise dos acórdãos e provas dos autos, é que começou a estabelecer uma relação entre o “modus operandi” da época e o praticado pela empresa no período fiscalizado.*

**Esclarece que muitas das considerações que ora são feitas, não foram feitas anteriormente pelo fato da convicção de que a empresa havia reconhecido a irregularidade e, portanto, não havia se manifestado, salientando que não houve juntada de documentos novos, apenas notas e relatórios do conhecimento do contribuinte, bem como esclarecimentos adicionais.**

*Tal convicção de aceitação da infração se baseou no fato de que a empresa embora contatada, não houvesse se manifestado, e os acórdãos deixam claro que a empresa insiste na tese de não operar pelo regime de marketing direto, e fez a defesa em duas ocasiões. Entretanto a empresa se rende ao fato incontestável das provas ali demonstradas e a clareza das decisões proferidas, desistindo de recorrer a instâncias judiciais e faz o efetivo pagamento do auto de infração.*

Ao se contrapor a essas conclusões, a recorrente afirmou, em primeiro lugar, que jamais houve qualquer contato do agente fiscal, quer seja com o contador, quer seja com a própria empresa, para que estes esclarecessem a forma de atuação da recorrente. Caso tais contatos tivessem sido formalmente mantidos, possivelmente tal autuação sequer existisse.

Salientou em seguida, primeiramente, que a fiscalização valeu-se de verborragia, pois caso efetivamente tivesse realizado algum questionamento à empresa, competia-lhe formalizar tal ato, por escrito, e acostá-lo aos autos. Que a presunção de veracidade dos atos administrativos não vai ao ponto de impor a aceitação de alegações verbais e sem possibilidade de aferição quando a forma usual do ato é a escrita.

Em segundo lugar, pontou a recorrente que tanto o agente lançador, quanto o próprio julgador administrativo “*a quo*” parecem não entender a forma de atuação da recorrente, notadamente quanto a utilização do canal de venda pela internet através da empresa “DBR Comércio de Artigos do Vestuário S/A”, e a prática do “fullfilment”, que será explicado mais à frente.

Porém, antes de se adentrar neste ponto, a recorrente declarou que há uma questão antecedente que precisa ser analisada, visto que esta fulmina de morte o presente auto de infração, em razão das irregularidades cometidas.

Aduziu que o julgado combatido e, por consequência, o próprio Auto de Infração, não pode

subsistir, visto que violado o elementar direito ao contraditório e a ampla defesa da recorrente, tendo em vista que o lançamento ocorreu fundamentado apenas em uma **convicção pessoal** do agente, sem provas (“*Esclarece que muitas das considerações que ora são feitas, não foram feitas anteriormente pelo fato da convicção de que a empresa havia reconhecido a irregularidade*”). Argumentou que não se pode tolerar o “lançamento por presunção” e que o procedimento adotado pela fiscalização nestes autos viola os mais comezinhos princípios de direito administrativo, notadamente o da “motivação” do ato administrativo, conforme lições de Hely Lopes Meirelles, Celso Antônio Bandeira de Mello, Hugo de Brito Machado Segundo, Paulo de Barros Carvalho, Paulo Celso B. Bonilha, Roque Antônio Carraza e Alberto Xavier, transcritas na peça recursal.

Argumentou também a apelante que no processo administrativo fiscal, vigora o princípio da distribuição do ônus da prova, de forma que o encargo da prova do fato constitutivo do direito cabe àquele que alega. Transposto tal raciocínio para o presente caso, caberia à autoridade fiscal o “ônus” de provar que a recorrente praticou as atividades que justificariam a imposição, o que reconhecidamente não ocorreu, visto que a autoridade fiscal “presumiu” que suas atividades seriam as mesmas que aquelas praticadas até de 2010 (período anterior à alienação da marca “Posthaus” à empresa DBR S/A pela recorrente).

Quanto à questão da prova e do ônus processual de produzi-la reproduziu lições de Hugo de Brito Machado, Raquel Cavalcanti Ramos Machado, Marco Aurélio Greco e Danilo Knijnik. Fez citação também de decisões originárias do Poder Judiciário.

Afirmou que no presente caso, é fato incontestável, até porque reconhecido expressamente pela fiscalização, que esta não aferiu as atividades da recorrente anteriormente ao lançamento. Que a mera alegação de que teria contactado o contador da empresa não se afigura razoável para “presumir” a regularidade do seu ato, notadamente quando lhe são fornecidos instrumentos concretos e seguros para tal desiderato.

Registrhou que esse Egrégio tribunal Administrativo já se manifestou sobre tema, reiterando seu entendimento pela nulidade do lançamento, quando este é realizado de forma incongruente, conforme ementas a seguir transcritas:

**EMENTA: ICMS. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.** Representação proposta de acordo com o art. 114, II, Parágrafo único do RPAF/BA aprovado pelo Decreto nº 28.596/81, para que seja declarada a nulidade da autuação, tendo em vista haver sido demonstrada a existência de incerteza e imprecisão no lançamento de ofício, com o consequente cerceamento ao direito de defesa do autuado. Representação ACOLHIDA. Decisão unânime.

(PROCESSO - A. I. Nº 269457100/92. RECORRENT - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL. RECORRIDO - ANTONIO JOAQUIM DA SILVA (MERCADINHO SILVA). RECURSO - REPRESENTAÇÃO DA PGE/PROFIS. ORIGEM - IFMT - DAT/METRO. INTERNET - 10/09/2008. 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL. ACÓRDÃO CJF Nº 0286-11/08.)

(Sem grifo no original)

**EMENTA: ICMS. DECISÃO CITRA PETITA. NULIDADE. NÃO APRECIAÇÃO DA INCIDÊNCIA DA MULTA. NOVA DECISÃO.** Representação proposta com base no art. 119, II, § 1º, da Lei nº 3.956/81, COTEB, tendo em vista que a 2ª JJF ao deixar de apreciar questões suscitadas na peça impugnativa, não observou os princípios da ampla defesa e do contraditório. Representação ACOLHIDA. Decisão não unânime.

(PROCESSO - A. I. Nº 232950.0024/03-9. RECORRENTE - PETRORECONCAVO S/A. RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL. RECURSO - REPRESENTAÇÃO DA PGE/PROFIS – Acórdão 2ª JJF nº 0154-02/04. ORIGEM - INFRAZ ATACADO. INTERNET - 11/12/2007. 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL. ACÓRDÃO CJF Nº 0465-12/07)

Reiterou que no presente caso, inverteu-se a lógica processual aceitável, visto que não foi possibilitado a recorrente se contrapor pontualmente à autuação lavrada, mas foi a fiscalização que, a partir dos argumentos lançados na impugnação, tentou construir elementos para elidir os argumentos de defesa. Sequer foi possibilitado a recorrente se contrapor a estes argumentos, o que por si só já seria motivo suficiente para decretar a nulidade absoluta do ato, como já argumentado linhas acima.

Disse que ao que consta até mesmo informações prestadas por pessoas estranhas à recorrente foram tomados “após a apresentação da impugnação” a fim de contrapô-la, o que é inadmissível, pois agride não apenas o direito de defesa da recorrente, bem como, o próprio princípio da segurança jurídica e da estabilidade das relações jurídicas.

Que estaria, portanto, evidenciada a violação do direito de defesa da recorrente, e a consequente nulidade do auto de infração.

Detalhou em seguida o “iter” percorrido pelo autuante para fundamentar a autuação, com produção de provas após a sua lavratura, conforme reprodução de texto abaixo:

*Inicialmente, a fiscalização relata ter buscado informações junto Auto de Infração nº 206912.0029/10-1, lavrado contra a recorrente no ano de 2010, e que teria sido liquidado integralmente no ano de 2016, o que, no entendimento da autoridade fiscal, seria um reconhecimento da irregularidade.*

*Relata que naqueles autos entendeu o “modus operandi” da recorrente.*

*(...)*

*Efetivamente a recorrente foi autuada em 2010, e realmente liquidou tal débito em 2016, de forma incentivada, através dos benefícios concedidos pela Lei Estadual nº 13.586, de 10 de novembro de 2016. Inclusive, tais informações constam da própria impugnação inicial apresentada.*

*Porém, tomar tal ato como “confissão” de sua modalidade de atuação é um absurdo imensurável, notadamente porque viola o princípio da confiança na administração pública. A utilização destes artifícios pela fiscalização se constitui em um absoluto desestímulo a qualquer pactuação com o Estado. Certamente se a recorrente soubesse que seu ato seria tomado neste sentido, certamente não o teria praticado.*

*(...)*

*Que a autuação de 2010 não possui absolutamente nenhuma relação com a presente, visto que naquela oportunidade a recorrente procedia vendas a pessoas jurídicas.*

*Como dito, tais operações não existem mais, e tal fato não foi investigado pela fiscalização, que preferiu valer-se, comodamente, de “presunção”, ou “suposição” para proceder ao lançamento, o que se afigura inadmissível no presente caso.*

*Observe-se aqui que o único elemento utilizado para a autuação (já que a fiscalização somente buscou informações acerca do objeto da autuação após impugnação) equivale à prova emprestada, a qual não pode ser admitida nas hipóteses em que inexiste identidade de situações fáticas, como no presente caso.*

*Repita-se, também aqui a irregularidade afigura-se ainda mais grave, na medida em que referidos elementos probatórios foram utilizados sem que fossem submetidos ao contraditório, ceifando da recorrente a possibilidade de apontar e esclarecer a ausência de identidade de situações.*

*(...)*

*Referida situação afigura-se extremamente grave no presente caso, visto que a própria autoridade julgadora de 1º instância administrativa, valendo-se de elementos colacionados aos autos pela fiscalização, acaba por proceder a uma verdadeira “confusão” dos fatos.*

*É o que se extrai da fl. 16 do acórdão: “Conforme observações á fl. 10 dos autos, foi efetuada visita técnica no estabelecimento onde foi constatado pela fiscalização o recebimento de mercadorias, sendo despachada em caixas lacradas e previamente identificadas em etiquetas constando o nome da revendedora, apurando-se que o operador local de Vitória da Conquista apenas repassa as caixas às revendedoras locais.”*

*Tal referência é absurda. Não houve a citada “visita técnica” nesta autuação realizada em 2017, sendo que esta citação se refere à autuação lavrada em 2010, quando a recorrente realizava vendas no atacado, modalidade esta que foi abandonada em 2011. Tal fato está muito claro no próprio relato fiscal.*

*Veja-se que não apenas a fiscalização, mas o próprio julgador administrativo utiliza-se de prova emprestada em suas conclusões, sem que esta tenha sido submetida ao contraditório e, o que é mais grave, de forma absolutamente fora de contexto.*

**A violação ao direito a recorrente é intolerável.**

*(...) a decisão de liquidação daquele débito não detém qualquer relação com o reconhecimento de sua procedência, visto que decorreu propriamente de uma decisão gerencial.*

*Veja-se que o débito se encontrava vinculado à marca “Posthaus”, que foi alienada à empresa DBR Comércio de Artigos do Vestuário S/A em 2011. Tendo em vista o incentivo oferecido pelo Estado para liquidação daquela obrigação, confrontado com os dispêndios que se fariam necessários para impugnação judicial da decisão administrativa (já estava em curso a execução fiscal 0504916-51.2013.8.05.0001, correspondente), inobstante sua convicção de tal decisão não se sustentasse na via judicial, optou-se pela opção economicamente mais*

viável naquele momento.

Assim, além de violar o princípio da confiança na administração, a conclusão fiscal afigura-se imprópria, absurda e completamente afastada da realidade, não podendo ser admitida sob nenhuma hipótese.

Ainda mais absurda afigura-se a assertiva lançada pela fiscalização e transcrita no acórdão (fl. 11) nos seguintes termos:

Diz que a LOGHAUS tem como sócio o Sr. Teófilo Jan Zadrosny, que teria vendido a marca PHOSTAUS em 2011 para a DBR, e proibiria a utilização desta marca. Entretanto as notas fiscais continuam saindo como PHOSTAUS, que é da DBR, que tem como Diretor Presidente o Sr. Teófilo Jan Zadrosny. Portanto a mesma pessoa associada às duas empresas, agora entendido porque, apesar de proibida, a LOGHAUS, em seu site remete a PHOSTAUS, e ainda envia as notas fiscais como PHOSTAUS, utilizando IE e CNPJ da empresa fiscalizada.

Em tal relato a agente lançador evidencia todo o seu desconhecimento da atividade da recorrente, visto que não foi capaz de compreender sua forma de atuação da recorrente, e parece desconhecer as novas práticas comerciais vigentes (tal aspecto será devidamente impugnado em tópico específico).

Quanto a menção à pessoa do administrador da empresa DBR S/A, como o próprio tipo social denota, trata-se de uma companhia, cuja administração é realizada de forma compartilhada, e devidamente regida por um estatuto, e com capital multinacional.

Caso a fiscalização identifique alguma irregularidade praticada pela pessoa de seu diretor mencionada, poderá imputar-lhes a responsabilidade prevista no Código Tributário Nacional. Caso nada identifique (o que parece ser o caso dos autos, já que nada foi relatado) tal menção é absolutamente despropositada e sem sentido, visto que não há como se confundir a pessoa física do administrador e a pessoa jurídica que pratica o fato gerador.

Referida referência é absolutamente desnecessária, e objetiva apenas lançar suspeitas sobre uma pessoa absolutamente séria e correta em seu procedimento, o que deve ser evitado a todo custo.

Quanto a menção ao nome “Posthaus”, conforme já explicado, este nome se encontra hoje vinculada a uma plataforma de vendas gerida pela empresa DBR Comércio de Artigos do Vestuário S/A, onde são disponibilizados alguns produtos da recorrente para venda eletrônica a consumidores finais. Toda e qualquer empresa que realize vendas por tal plataforma terá a nota vinculada ao referido nome fantasia, visto que este é o portal eletrônico que gere os negócios.

Não apenas a recorrente, como também todas as demais marcas que comercializam seus produtos nesta plataforma valem-se deste nome fantasia nas vendas realizadas.

Resta evidente que, também por esta razão, o site da recorrente remete à plataforma “Posthaus”, a qual gerencia as vendas realizadas eletronicamente. Como se vê, o elemento tomado pela fiscalização para justificar seu ato revela-se, na verdade, como elemento contraposto à conclusão fiscal.

Aparentemente, este aspecto não foi compreendido nem pela fiscalização, nem tampouco pela autoridade julgadora ‘a quo’, que se limita a homologar as informações trazidas pela agente fiscal, sem sequer depurá-las.

No acórdão combatido também há referência de que a fiscalização teria realizado algumas análises acerca das quantidades comercializadas, o que, no seu entendimento, denotaria a aquisição por parte dos clientes com intuito comercial, fato este que, aparentemente, foi tomado como mote pelo julgador para improcedência da impugnação.

Porém, contrariamente às estatísticas apresentadas pela recorrente na impugnação, as quais expurgam a possibilidade de intuito comercial, as informações apresentadas afiguram-se absolutamente desconexas da realidade, e até mesmo confusas e inclusivas, visto que, a própria fiscalização admite que haviam vendas para consumidores finais, o que se revela suficiente para derrogar, mesmo que parcialmente, a autuação.

Observe-se que o art. 140, do Decreto nº 7.629/99 é bastante claro ao prever que: “O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas”.

Veja-se que a realização das vendas à consumidores finais, além de não contestada pela fiscalização, é expressamente confirmada, não podendo subsistir qualquer discussão quanto a tal tópico.

Ademais, veja-se que a própria autoridade fiscal faz referência a apenas 23 (vinte e três) clientes da recorrente que supostamente adquiriam mercadorias em volume que pudesse denotar a comercialização. Destas, apenas 9 (nove) clientes realizaram compras em anos seguintes, evidenciando a verdade da argumentação da recorrente.

Porém, inobstante tudo isso, fato é que a autoridade lançadora, as quais aparentemente agem em perfeito alinhamento, não conseguiram combater ou derruir a forma de atuação da recorrente, via “venda eletrônica” à consumidor final.

É certo que em algumas situações podem existir montantes comercializados de forma excessiva. Mas tal fato

*não pode ser elidido pela recorrente, que não pode se negar a fornecer o produto ofertado, sob pena de responder civilmente por este ato.*

*Cumpre ressaltar que se algum agente tem se valido indevidamente da plataforma de compras para aquisição de mercadorias para posterior comercialização, cabe a autoridade fiscal autuá-lo, mas jamais imputar tal responsabilidade à recorrente, que apenas realiza as vendas.*

*Por fim, a evidencia mais clara do desconhecimento da forma de atuação da recorrente, tanto pelo agente lançador, quando pelo julgador, consiste na afirmativa de que a recorrente não detinha site próprio para realização das vendas.*

*Ora, tal fato foi minuciosamente esclarecido na insurgência inicial, onde foi esclarecido que as vendas a consumidores finais (uso próprio) da recorrente eram realizadas via plataforma digital.*

*Em conclusão, resta evidente que o julgador ‘a quo’, ao homologar as informações trazidas pela fiscalização, agiu com extremo desacerto, visto que se afigura absolutamente impossível admitir-se que sejam criadas evidências a justificar a autuação após apresentada a impugnação, notadamente quando estas não guardam sintonia com a realidade.*

*Resta claro e evidente aqui que, após ler a impugnação, e constatar a irregularidade da autuação, apressou-se a autoridade fiscal em tentar buscar elementos que justificasse seu auto, empreitada esta que, além de ocasionar a nulidade do ato, evidenciou-se sem sucesso.*

Assim, entende que por estas razões a autuação não pode prevalecer.

Passou em seguida a discorrer acerca das atividades da Recorrente no período fiscalizado.

Disse que conforme foi esclarecido na impugnação inicial, desde sua reestruturação, no ano de 2011, a recorrente abandonou a venda por atacado e passou a dedicar-se à venda via canais eletrônicos e à prática de atividades paralelas tais como o “fullfilment”.

Que até novembro de 2011, a recorrente era proprietária da marca “Posthaus”, sendo esta nacionalmente conhecida. Porém, em razão de uma reestruturação financeira realizada à época, a referida marca foi alienada à empresa DBR Comércio de Artigos do Vestuário S/A, empresa esta que, dentre outros, detém como acionista empresa mundialmente conhecida no comércio eletrônico.

Por esta razão, desde então a recorrente está absolutamente proibida de utilizar a marca “Posthaus”, inclusive alterando sua razão social em fevereiro de 2013.

A fim de elidir maiores discussões, disse que basta que se consulte os endereços eletrônicos informados nas peças impugnatória e recursal. [www.posthaus.com.br](http://www.posthaus.com.br), endereço <http://www.posthaus.com.br/loja/revista-gratis.html>, acesso referido anúncio [http://phcdn1.ecosweb.com.br/Web/posthaus/\\_catalogos/loja\\_0/catalogo.pdf](http://phcdn1.ecosweb.com.br/Web/posthaus/_catalogos/loja_0/catalogo.pdf) onde é possível, inclusive, fazer o download eletrônico do anúncio.

Reiterou que a adquirente da marca “Posthaus” (DBR Comércio de Artigos do Vestuário S/A) também passou a deter o domínio sob o site de vendas por internet [www.posthaus.com.br](http://www.posthaus.com.br) onde são realizadas vendas a consumidores finais de produtos de diversas marcas, dentre elas Colcci, Levi’s, Tigor T Tigre, Lilica Repilica, Malwee, BonPrix, Bandili, Carinhoso, Kily, Lunender, Marisol e outros. Os produtos da recorrente são ofertados junto ao referido site, citando como exemplo a marca Quintes, de sua propriedade.

Registrhou que a modalidade de venda utilizada pela recorrente é comum e usualmente utilizada por grandes marcas do País, sem que se possa identificar qualquer irregularidade em tal prática. Além de proceder à venda de seus produtos pela via eletrônica, a recorrente presta serviços logísticos à empresa DBR Comércio de Artigos do Vestuário S/A, de forma que esta realiza a entrega dos produtos comercializados no site [www.posthaus.com.br](http://www.posthaus.com.br). Que a referida atividade é atualmente conhecida como “Fullfilment”, atividade pouco difundida no mercado brasileiro, mas que é bastante conhecida nos mercados Europeu, Asiático e Americano.

Afirmou em seguida que a empresa detentora atualmente da Marca “Posthaus” oferta o serviço de vendas via internet, sob a plataforma de mesmo nome, realizando toda a operação de divulgação, marketing e suporte da plataforma. Já os fornecedores, dentre eles a própria

recorrente, ofertam as mercadorias junto à referida plataforma.

Que realizada a venda as obrigações decorrentes da operação ficam ao encargo da fornecedora, dentre elas, a própria recorrente. Pelos serviços prestados e pela utilização da marca, há uma remuneração paga à empresa DBR Comércio de Artigos do Vestuário S/A., detentora da marca Posthaus.

Reafirmou o quanto já dito na impugnação inicial de que a recorrente está absolutamente impedida de utilizar a marca Posthaus, que pertence a terceiro. Nada relacionado a tal marca, por disposição contratual expressa, pode ser vinculada à recorrente. Como é próprio da modalidade de venda, assim como ocorre com outras diversas marcas, as vendas realizadas sob a plataforma digital são enviadas sob o nome fantasia Posthaus e que a recorrente não dispõe de plataforma própria de vendas eletrônicas, as quais são implementadas valendo-se da plataforma eletrônica da gestora da marca “Posthaus”, mediante o pagamento de preço determinado. Registrou que tal fato não foi compreendido pelo julgador ‘*a quo*’.

Consignou mais à frente que a recorrente, além de contratante dos serviços da DBR Comércio de Artigos de Vestuário S/A., também é prestadora de serviços de “Fullfilment”, que nada mais é que a operação logística de envio das mercadorias até o destinatário final. Tal operação consiste basicamente na separação de produtos, acondicionamento e envio ao destinatário. Que a referida modalidade operacional é descrita na página do e-commerce Brasil, onde constam as seguintes informações:

*Atualmente vemos uma tendência para a terceirização do fulfillment. Isso pode ser explicado pelo fato de que para atender às necessidades dos clientes internamente, a empresa precisaria contar com uma estrutura física e mão de obra que geraria altos custos. Além disso, gerir esse processo pode tirar o foco da empresa em sua atividade principal.*

*Neste cenário, há diversas empresas surgindo no mercado oferecendo a gestão do processo de fulfillment, o que poderia reduzir os custos com encargos sociais, pagamentos de salário e manutenção de uma estrutura física. Outro benefício da terceirização é que a empresa terceirizada, por se focar exclusivamente no processo em questão, acaba se especializando e oferecendo um serviço mais eficiente.*

*Em um mercado competitivo e exigente como o dos dias de hoje, firmar uma parceria com uma prestadora de serviço que ofereça soluções tecnológicas inovadoras para o seu negócio pode ser um diferencial, otimizando todo o processo e minimizando o estresse da gestão.*

Afirmou a recorrente que tal esclarecimento se faz necessário, pois, no anúncio de divulgação (**não se trata de catálogo**) acostado pela fiscalização aos autos, há indicação do endereço da matriz da recorrente, justamente porque é neste endereço que são prestados os serviços de despacho das mercadorias (fulfillment) comercializadas pelo site eletrônico [www.posthaus.com.br](http://www.posthaus.com.br), sendo que referida marca não realiza vendas sob nenhuma outra forma, além da via eletrônica.

Diante dos fatos apresentados a recorrente sustenta que a fiscalização e o julgador administrativo de 1º grau incorreram em erro, justamente por desconhecer precisamente as atividades da empresa autuada, sem sequer ter buscado qualquer informação acerca do mesmo, o que restou comprovado no acórdão que se combate.

No tocante às vendas para Consumidores Finais expostas pela fiscalização na fase de informação fiscal para caracterizar a modalidade de operação por marketing direto, sujeita ao regime de substituição tributária, a recorrente declarou que o acórdão que ora se combate afigura-se absolutamente contraditório. Observou que ao formalizar a impugnação inicial, a recorrente apresentou estatísticas de vendas que denotavam a absoluta ausência de volume e habitualidade que pudessem caracterizar o intuito comercial por parte das clientes da recorrente. Que os levantamentos realizados pela recorrente evidenciaram que no ano de 2012, 49% (quarenta e nove por cento) dos clientes (consumidores finais) realizaram até 04 (quatro) compras ao longo de 12 (doze) meses, outros 29% (vinte e nove por cento), realizaram até no máximo 08 (oito) compras.

O mesmo resultado estatístico foi atingido em 2013, onde 43% (quarenta e três por cento) realizaram até 04 (quatro) compras, e 31% (trinta e um por cento) realizaram até 08 (oito) compras

ao longo de todo o ano.

Também teria sido evidenciado que no ano de 2014, 88% (oitenta e oito por cento) das vendas foram realizadas para consumidores finais com até 04 (quatro) compras no período, não tendo sido identificado qualquer situação em que se tenha verificado mais que 12 (doze) compras no período.

Pela importância, referidos quadros estatísticos foram reproduzidos na peça recursal.

Disse a recorrente que o próprio julgador administrativo reconhece a existência de vendas à consumidores finais (fl. 16): “[...] nem todas as consumidoras eram revendedoras, muitas das compras intermediadas vinham em nome de consumidor final, [...]”). Porém, em conclusão absolutamente inusitada, o julgador manteve integralmente a autuação, ignorando completamente o que dispõe do art. 155, §2º, inciso VII, da Constituição Federal de 1988, assim como, o próprio art. 4º da Lei Complementar nº 87/1996. Nessa esteira, ressaltou a jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, conforme trecho a seguir transcrito: “Portanto, tendo em vista a disciplina legal da matéria, o consumidor final não pode ser considerado como contribuinte, por isso a distinção entre contribuinte de fato e contribuinte de direito, sendo este o único autorizado a pleitear a restituição do indébito de tributo indireto” (REsp. 903.394/AL, Rel. Min. LUIZ FUX, RSTJ 218/91, acórdão submetido ao rito do art. 543-C do CPC).

Por estas razões, a conclusão do julgador causou espécie à recorrente, visto que, em concluindo que efetivamente haviam vendas realizadas à consumidores finais, caberia ao agente afastar a incidência do Convênio ICMS 45/1999, visto que este somente detém aplicabilidade quando evidenciado o “intuito comercial”.

Nem mesmo a existência de algumas situações pontuais, em que os volumes poderiam denotar a aquisição para revenda (cujo controle certamente não competia à recorrente), pois caberia, segundo a recorrente, à fiscalização agir com prudência e moderação, em atendimento aos ditames do art. 2º da Lei nº 9.784/99, cabendo assim ao agente fiscal segregar tais operações, de forma a não derrogar o mandamento Constitucional expresso supracitado.

Observou que das análises procedidas pela fiscalização, após a apresentação da impugnação, esta identificou apenas **23 (vinte e três) clientes**, dentro de um universo de milhares, que realizaram operações que poderiam denotar intuito comercial. Destas, apenas **09 (nove) clientes** realizaram compras em anos seguintes. Tal informação foi reproduzida na fl. 12 do acórdão: “Informa que as observações aqui colocadas se repetem para outras distribuidoras. Para os anos de 2013 e 2014, anexa algumas notas com estas mesmas características que foram selecionadas entre as 23 maiores clientes em valor financeiro nos anos de 2012 e 2013, sendo que nove delas se apresentam presentes em ambos os anos.”

Ponderou que na medida em que a recorrente detém milhares de clientes no Estado da Bahia, não lhe parece “razoável” e “proporcional” impingir à recorrente a prática de marketing direto pelas proporções apontadas pela fiscalização. Quando muito, poderia a fiscalização aplicar seu entendimento àquele universo identificado, mas daí a desconsiderar toda uma gama de operações, seria algo que agrediria à proporcionalidade, conforme lições do administrativista José dos Santos Carvalho Filho, transcritas na peça do apelo.

Discorreu em seguida sobre a aplicação da Margem de Valor Agregado de 60% (sessenta por cento), sobre o valor de operações realizadas com consumidores, onde já estaria inclusa toda a carga tributária devida. Reiterou que embora a recorrente não realize a modalidade de venda que lhe é imputada, a presente exigência não pode subsistir, visto que não se afigura proporcional, a partir de alguns casos identificados (23, no máximo), e considerar milhares de clientes que realizam compras esporádicas, como contribuintes do ICMS, a fim de exigir a antecipação da recorrente. A vista disso, e também por esta razão, pede a reforma da decisão administrativa de primeira instância. Pontuou que na impugnação inicial a recorrente também fundamentou o requerimento de afastamento do MVA de 60% por duas razões: a) a redação do art. 333, parágrafo 3º, do Decreto nº 13.780/12, somente teve vigência a partir de 01/04/2012, de forma que não poderia

ser aplicado retroativamente; b) não há como se aplicar o MVA às operações realizadas com consumidores finais visto que nestas hipóteses o preço constante do documento fiscal já é o preço final de venda.

Observou que autoridade administrativa julgadora omitiu-se na análise da primeira assertiva e afastou a segunda tese defensiva valendo-se do argumento de que caberia a recorrente apresentar seu “catálogo” ou lista de preços para proporcionar a aplicação da regra constante no Parágrafo Único da Cláusula Terceira do Convênio ICMS 45/1999.

Enfatizou, quanto a esse tópico, que ao longo de toda discussão jamais houve qualquer prova ou sequer argumentação, por parte da fiscalização, de que a recorrente se valesse de catálogos para vendas mesmo porque a fiscalização jamais se contrapôs ao fato das vendas serem realizadas por meio eletrônico. Entende que restou mais que evidenciado nos autos, que a recorrente realiza vendas pelo portal eletrônico de vendas da empresa DBR Comércio de Artigos do Vestuário S/A, sendo este seu canal de vendas. Houve neste caso também violação ao contraditório e à ampla defesa, pois jamais o fato relacionado aos catálogos foram contrapostos pela autoridade fiscal.

A recorrente reiterou o argumento de que a decisão da JJF se distanciou da efetiva discussão suscitada, mas uma razão a justificar a nulificação sua decisão, em face da ausência de “motivação” do ato.

Por fim, ainda nas razões de mérito, a recorrente sustentou a tese do excesso da multa aplicada e do caráter confiscatório da mesma. Entende que a imposição de multa de 60% (sessenta por cento) imposta à recorrente caracteriza uma verdadeira apropriação de bens do contribuinte, sem causa e sem o devido processo legal, representando um verdadeiro confisco, não de efeitos tributários, mas sim de efeitos patrimoniais. Haveria no caso um enriquecimento ilícito do Estado em detrimento dos cidadãos, que são empobrecidos pelo ato de império.

Disse ser assente em nosso ordenamento jurídico que as multas fiscais devem ser bem graduadas, especialmente observando a prescrição do art. 112 do Código Tributário Nacional, e não ultrapassem os limites da proporcionalidade e da razoabilidade, sob pena de violação ao direito de propriedade, pela prática do confisco, terminantemente vedado no direito pátrio, por disposição constitucional vigente, estampada no art. 150, IV, da CRFB/88. Nesse sentido afirmou que o Egrégio Supremo Tribunal Federal, ao analisar a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5511/600, promovida pelo Governador do Estado do Rio de Janeiro em face da Assembleia Legislativa daquele Estado, que criou lei estabelecendo patamares de multas para as hipóteses de mora e sonegação fiscal, decidiu que *“os percentuais fixados extravasam o campo da mera multa, para alcançar o pertinente ao do confisco”*.

Pede que na remotíssima hipótese de subsistência do Auto de Infração ora combatido, que seja sensivelmente reduzida à imposição fiscal fixada a título de multa, visto que àquela fixada no Auto de Infração demonstra-se demasiadamente onerosa e excessiva.

Ao finalizar a peça recursal o contribuinte pede que sejam acolhidas preliminares de nulidade suscitadas e que no mérito a decisão da JJF seja reformada, dando-se provimento ao presente recurso voluntário, a fim de reformar o acordão JJF nº 0163-03/17, cancelando definitivamente o Auto de Infração nº 299.333.0001/17-3, com a consequente dispensa de pagamento dos valores por ele exigidos.

Na remotíssima hipótese de assim não entender esta Corte Administrativa requer seja reformado o acordão combatido para que, em homenagem ao princípio da proporcionalidade, seja exigido a antecipação de ICMS, por substituição tributária, **apenas** das clientes identificadas que apresentaram volume e compras compatíveis com o intuito comercial.

## VOTO

Neste processo foram suscitadas, na peça recursal, preliminares de nulidade, decadência de parte do crédito tributário lançado e questões de mérito relacionadas à modalidade de vendas operada

pela empresa autuada, formação da base de cálculo do ICMS-ST, com inclusão da MVA (margem de valor agregado) de 60% e argumentos quanto à confiscatoriedade da multa aplicada na infração de falta de recolhimento do imposto a título de substituição tributária por vendas de mercadorias através do sistema de “marketing direto” ou “porta a porta”, através de vendedores pessoas físicas.

Cabe inicialmente apreciar as questões relacionadas à nulidade, que se acolhidas podem impor a revisão de todo o feito ou mesmo a desconstituição da decisão de piso. Se essas questões forem superadas ai sim será possível se adentrar no mérito do lançamento, no que se refere à decadência do ato administrativo de constituição dos créditos tributários, pertinência ou não da substituição tributária ao caso concreto, base de cálculo com aplicação de MVA (margem de valor agregado) e percentual da multa aplicada.

Quanto à alegação de nulidade em decorrência da retroação da norma apontada como fundamento da autuação (art. 333, §3º, do Decreto nº 13.780/12), amparada no argumento de que norma somente foi editada em março de 2012, com vigência a partir de 01/04/2012, observo não assistir razão à parte recorrente.

O contribuinte não se defende do enquadramento legal da infração que lhe é atribuída, mas dos fatos que lhe são imputados desencadeadores da ocorrência do fato gerador tributário. O erro de enquadramento legal ou mesmo o equívoco ou omissão desse enquadramento, não implica em nulidade desde que pela descrição dos fatos seja possível se determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário. Também não há nulidade se o erro, equívoco ou omissão não acarretar prejuízo para a parte que invoca a nulidade. No caso concreto o autuante fez referência, no A.I. aos dispositivos do Convênio ICMS 45/99 que estabelece o regime de substituição tributária nas operações que destinam mercadorias a revendedores que efetuam venda porta a porta e aos dispositivos da Lei nº 7.014/96 que tratam da substituição tributária (art. 10). Portanto, normas citadas que estavam em vigor à época da ocorrência dos fatos geradores. A referência ao Decreto nº 13.780/12 (RICMS) somente foi trazida por ocasião da informação fiscal, e em se tratando de Regulamento em nada altera o conteúdo da acusação, visto que as normas do decreto apenas reproduzem o que já se encontrava estabelecido no Convênio ICMS e na lei interna de regência do imposto. Pelas razões acima exposta não acolho a preliminar de nulidade ao argumento de retroação indevida de norma vigente a partir de abril de 2012, alcançar fatos geradores anteriores (janeiro, fevereiro e março de 2012).

Passo em seguida ao exame da preliminar de nulidade por violação do contraditório e da ampla defesa.

Observo que o Auto de Infração inicialmente se fundamentou no Termo de Início da Ação Fiscal, que se processou através do DTE (domicílio tributário eletrônico – doc. fl. 09), conforme documento de fls. 10 e 11, de lavra exclusiva do autuante, relacionada a uma alegada visita técnica, sem oposição de assinatura de qualquer preposto do contribuinte; no relatório técnico de visita da fiscalização de 2010 realizada por outros auditores na sede da empresa em Blumenau-SC (doc. fl. 12); numa página extraída do site da POSTHAUS relacionada a televendas (doc. fl. 13); e, nos demonstrativos de apuração do débito da infração e correspondente CD (mídia digital), juntados às fls. 14 a 63 dos autos. A partir desses elementos foi apresentada a peça de defesa.

Por ocasião da informação fiscal (fls. 1302 a 1342) e a partir dos argumentos apresentados na impugnação empresarial foram juntados pelo autuante uma miríade de documentos e argumentos. Entre eles a relação de DANFEs emitidos para algumas clientes que adquiriram maior quantidade de mercadorias ao longo os exercícios fiscalizados e relacionados à fl. 1317 (Rosangela de Nascimento Araujo, Regina Alves Rodrigues, Eliete Gonçalves Santos, Selmaria Dias Alcântara, Fracinete Venancio da Silva, Zelina Alves Oliveira, Marlene da Conceição e Maria Aparecida Jesus da Costa – NFs - juntadas às fls. 1343/1401. Relatado também na peça informativa e anexado na mesma um formulário contendo o conteúdo de uma entrevista ou questionário com umas das alegadas revendedoras da empresa autuada, a sra Eliete Santos Dias (nome de solteira Eliete Gonçalves Santos) e a sra. Selmaria Dias Alcântara (doc. fl. 1390 a 1393).

Cabe registrar ainda que o autuante consigou na própria peça informativa que:

(...)

*“Cabe , salientar que muitas das considerações que ora são feitas, não foram feitas anteriormente pelo fato da nossa convicção de que a empresa havia reconhecido a irregularidade e, portanto não havia se manifestado. Cabe salientar aqui, que não houve nenhuma juntada de documentos novos, apenas notas e relatórios do conhecimento do contribuinte, bem como esclarecimentos adicionais.*

*Tal convicção de aceitação da infração se baseou no fato de que a empresa embora contatada, não houvesse se manifestado, e os acórdão deixam claro que a empresa insiste na tese de não operar pelo regime de marketing direto, e fez a defesa em duas ocasiões. Entretanto a empresa se rende ao fato contestável das provas ali demonstradas e a clareza das decisões proferidas, desistindo de recorrer a instâncias judiciais e faz o efetivo pagamento do auto de infração. Concluindo e recorrendo a um ditado popular, “Quem cala consente”.*

O farto acerto probatório juntada na fase de informação fiscal foi avaliado e utilizado pelo julgador de piso para fundamentar a sua decisão, em diversos trechos. Destaco pela maior importância o trecho a seguir transcrito:

*O autuante esclareceu que de acordo com as notas fiscais acostadas aos autos, constatou diversos itens que caracterizam a comercialização através das promotoras de vendas comissionadas. Pela análise dos dados constantes dos relatórios anexos de Resumo Fiscal Completo, dados Cadastrais e Atividade Econômica, informou que não há qualquer alteração significativa da empresa que indique alteração na sua forma de operação, e todas as alterações cadastrais devem ser informadas à Secretaria da Fazenda, conforme art. 24 do RICMS-BA/2012, Decreto nº 13.780 de 16 de março de 2012.*

*Disse que nada há nos registros da SEFAZ, que possa induzir uma alteração na forma de comercialização da empresa, como quer induzir o contribuinte em sua defesa; todas as notas fiscais de saída são emitidas em nome da POSTHAUS, e a referência foi mera citação à operacionalização da empresa.*

*O defensor apresentou o entendimento de que o Convênio ICMS nº 45/1999, somente tem aplicabilidade quando restar caracterizado habitualidade e volumes condizentes com operações de circulação de mercadorias. Ou seja, quando haja a evidência de que as mercadorias são utilizadas para revenda.*

*O Convênio ICMS nº 45/1999 autoriza os Estados e o Distrito Federal a estabelecer o regime de substituição tributária nas operações interestaduais que destinem mercadorias a revendedores que efetuam venda porta-a-porta, ou seja, empresas que se utilizem do sistema de marketing direto para comercialização dos seus produtos, atribuindo ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas subsequentes saídas realizadas pelo revendedor.*

*O autuante também esclareceu que nem todas as consumidoras eram revendedoras, muitas das compras intermediadas vinham em nome de consumidor final, e tal fato ficou demonstrado nas entrevistas realizadas. Em função disto existem diversas notas fiscais de menor valor presentes na lista de clientes da empresa. Disse que outra observação que elimina qualquer hipótese, simplesmente não existia site de venda direta no período fiscalizado, e o Convênio ICMS nº 45/1999, tem caracterizado a sua aplicabilidade, pois restaram comprovados habitualidade e volumes condizentes com operações de circulação de mercadorias. Portanto, ficou demonstrado ter sido evidenciado de que as mercadorias são utilizadas para revenda.*

Ora, trata-se de provas fundamentadoras do lançamento produzidas na fase de informação, portanto, após a formalização do lançamento, através da lavratura do Auto de Infração e da apresentação da defesa. Era de se esperar que fosse oportunizado ao contribuinte, ainda em 1ª instância, contraditar e contra argumentar as novas provas e as novas alegações apresentadas pelo autuante, estabelecendo-se assim o equilíbrio processual e as garantias da ampla defesa e do contraditório.

De acordo com “iter” procedural percorrido pelo autuante para fundamentar a autuação, com produção de provas após a sua lavratura do Auto de Infração, podemos observar que:

- 1) Inicialmente, a fiscalização relata ter buscado informações junto ao Auto de Infração nº 206912.0029/10-1, lavrado contra a recorrente no ano de 2010, e que teria sido liquidado integralmente no ano de 2016, o que, no entendimento da autoridade fiscal, seria um reconhecimento da irregularidade. Relata que naqueles autos entendeu o “modus operandi” da recorrente.
- 2) Na fase de informação fiscal, com a juntada de novos documentos, a autoridade fiscal fez referência a 23 (vinte e três) clientes da recorrente que supostamente adquiriram mercadorias em volume que revelaria intuito de comercialização. Destas, 9 (nove) clientes realizaram

compras em anos posteriores.

Resta claro e evidente aqui que, após ler a impugnação, e constatar que autuação demandava maior suporte probatório, apressou-se a autoridade fiscal em tentar buscar elementos que justificasse seu auto, empreitada esta, sem a necessária abertura do contraditório para o autuado, implicou em nulidade dos atos posteriores.

Pelas razões acima expostas acolho a preliminar de nulidade dos atos posteriores à informação fiscal, especialmente em relação à Decisão de piso.

Julgo, portanto, NULA a decisão da Junta de Julgamento Fiscal, devendo o PAF retornar à 1ª Instância para que sejam tomadas a medidas saneadoras do feito, com a ciência ao autuado do inteiro teor da informação fiscal, reabertura do prazo de defesa de 60 dias, nova informação fiscal, e realização de novo julgamento.

Em decorrência o exame das questões de mérito relacionadas à decadência, modalidade de vendas operada pela empresa autuada, formação da base de cálculo do ICMS-ST com inclusão da MVA (margem de valor agregado) de 60% e argumentos quanto à confiscatoriedade da multa aplicada na infração, ficam prejudicados.

Voto, portanto, pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário acatando a tese recursal de nulidade do presente PAF em relação a todos os atos instrutórios e decisórios realizados em 1ª Instância.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e decretar **NULA** a decisão recorrida referente ao Auto de Infração nº 299333.0001/17-3, lavrado contra **LOGHAUS COMÉRCIO DE ARTIGOS DO VESTUÁRIO LTDA.**, devendo os autos retornarem à 1ª Instância para novo julgamento.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de abril de 2018.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO - RELATOR

LEÔNCIO OGANDO DACAL – REPR. DA PGE/PROFIS