

A. I. N° - 299333.0001/17-3
AUTUADO - LOGHAUS COMÉRCIO DE ARTIGOS DE VESTUÁRIO LTDA.
AUTUANTE - ALAN ROBERTO DIAS
ORIGEM - INFRAZ VITÓRIA DA CONQUISTA
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 14/08/2019

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0162-03/19

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MARKETING DIRETO. VENDA PORTA A PORTA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS ST. A lei atribui ao remetente, a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeito passivo por substituição, tendo sido constatada a falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST, em operação com mercadorias encaminhadas a destinatários para venda porta a porta. Infração subsistente. Rejeitadas as preliminares de nulidade e decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 28/03/2017, refere-se à 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. Infração 08.14.03.

Em complemento, 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. 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. Inicialmente, antes de adentrar ao mérito da autuação, alega 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 de decadência 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 à homologação, será ele de 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.

Destaca que no lançamento combatido não há sequer cogitação acerca de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, seja porque jamais suscitado pela autoridade fiscal, seja porque há evidente divergência de interpretação acerca dos eventos, o que elide os mencionados vícios.

A fim de espantar dúvidas quanto à legislação aplicável ao caso, menciona lição de Carlos Eduardo Makoul Gasparin e Leandro Paulsen. Afirma que, sendo a sua apuração periódica, a

homologação sempre abrange uma gama infindável de operações realizadas no período, de forma que a eventual identificação de alguma hipótese não abrangida nesta apuração (exceto na hipótese de dolo, fraude ou simulação), deverá ser revista no prazo fixado pelo art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional.

Acrescenta que o referido entendimento encontra-se sedimentado junto ao Superior Tribunal de Justiça, por força do julgamento, sob a égide dos Recursos Repetitivos (art. 543-C do CPC) do Recurso Especial nº 973.733/SC, de relatoria do eminentíssimo Ex-Ministro do STJ (atualmente no STF) Luiz Fux.

Por esta razão, 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, afirmando que foram alcançadas pela decadência.

Antes de adentrar ao mérito da autuação, a qual adianta que é absolutamente improcedente, ressalta 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 RICMS-BA/2012, Decreto nº 13.780/2012, o qual somente foi editado em março de 2012, com vigência apenas a partir de 01/04/2012.

Comenta sobre os requisitos do Auto de Infração, reproduzindo o que dispõe o art. 39 do RPAF/BA, Decreto nº 7.629/99. Entende que, na medida em que o lançamento fiscal abrange período anterior à vigência do mencionado Decreto, resta 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.

No mérito, afirma 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”.

Afirma que no documento de fls. 06 e 07 dos autos, relata a autoridade fiscal que teria comparecido à sede da filial da empresa na cidade de “Vitória da Conquista”, no Estado da Bahia, onde teria conversado com o Contador da mesma, o qual havia relatado que possuía uma mesa onde tratava de assuntos alusivos à empresa “Loghaus Comércio de Artigos do Vestuário Ltda.”.

Diz que, posteriormente, limita-se o agente fiscal a reportar-se ao relatório de diligência realizado por 03 (três) auditores fiscais, no ano de 2010, diretamente na sede do impugnante, localizada na cidade de Blumenau/SC, em fiscalização que teria por objetivo apurar se os clientes do impugnante estariam realizando vendas para pessoas que realizariam vendas no sistema porta a porta. Alega que reside aí a primeira irregularidade da autuação.

Primeiramente, conforme se extraí do relato fiscal, em sua visita não foi procedido nenhum questionamento acerca da forma de atuação do impugnante, como esta realiza suas vendas, qual a função da filial Bahia, passando a autoridade fiscal a tomar conclusões a partir de informações ultrapassadas.

Afirma que a operação que realizava necessita ser analisada em sua integralidade, pois sendo as suas vendas realizadas por meios eletrônicos, é certo que sua filial local possui função atípica, visto que não existe aí balcão de vendas, mostruário, ou qualquer elemento específico de vendas no varejo. Referida 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.

Em segundo lugar, também o relatório de visita acostado pela fiscalização, o qual foi realizado no ano de 2010, ou seja, muito antes do período fiscalizado, também não detém qualquer eficácia no presente caso, visto que, além de descrever a forma de atuação em momento distinto do

fiscalizado, não restou confrontado com a modalidade de atuação praticada pelo impugnante no período autuado.

Diz que nenhum questionamento foi procedido neste sentido pela autoridade fiscal, nem tampouco foi franqueado ao impugnante, oportunidade de esclarecer com precisão sua forma de atuação no mercado baiano no período fiscalizado.

Nesta hipótese, tendo em vista que não foram confirmados os elementos objetivos da atuação do impugnante no período fiscalizado, entende que não há como se admitir a utilização da referida prova, tendo em vista que esta não se demonstra coerente com a realizada na época da autuação. Diz que as relações comerciais estão entre as mais dinâmicas, e cabe à autoridade fiscal apenas aferir a regularidade fiscal, segundo a modalidade operacional praticada.

Informa que passou por severa reestruturação de seu negócio no ano de 2011, inclusive com a alienação da tradicional marca “Posthaus”, o que culminou não apenas na alteração da razão social, bem como, com a reestruturação de sua atuação comercial, tendo o impugnante passado a atuar basicamente através de vendas “eletrônicas” (via internet) diretamente ao consumidor, não mais atuando na venda por atacado.

Assegura que se trata de realidades distintas, que não foram tomadas em consideração, nem tampouco foram aferidas pela fiscalização, restando assim derrogado o efeito probatório dos documentos colacionados pela autoridade fiscal, visto que não representam a realidade operacional do impugnante.

A vista da omissão do Código Tributário Estadual da Bahia quanto a admissibilidade e requisitos da prova emprestada, aplica-se a esta, no âmbito do processo administrativo, o mesmo regime aplicado ao Código de Processo Civil.

Afirma que cabe a prova emprestada na esfera administrativa, as mesmas ressalvas e objeções impostas à sua utilização na via judicial. Ou seja, há que haver identidade de partes, identidade de objeto e, principalmente, a confirmação acerca da identidade de condições objetivas apreciadas.

Sobre o tema, reproduz o posicionamento de Luiz Rodrigues Wambier, Flávio Renato C. de Almeida e Eduardo Talamini. Acrescenta que não há identidade do fato probando, visto que em 2010 buscava a autoridade fiscal comprovar que o impugnante estaria fornecendo mercadorias a empresas de terceiros que, sem seu conhecimento, realizavam vendas na modalidade porta a porta.

Informa que no período fiscalizado (Jan./12 a Abr./14) sua atuação era absolutamente distinta, não mais realizando vendas a terceiros (pessoas jurídicas), procedendo vendas apenas aos consumidores (pessoas físicas), como destinatários finais.

Acrescenta que jamais a prova produzida sob outra realidade pode ser obtida de forma isolada e tomada como absoluta. As evidências por ela trazidas precisam, necessariamente, ser confrontadas com a realidade fiscalizada, o que não foi feito no presente caso.

Reproduz ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho e Fabiana Del Padre Tomé, e conclui que tal prova não foi submetida ao contraditório (o impugnante 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 autuação no período fiscalizado, bem como, em vista da diversidade de realidades entre o objeto de investigação quando da elaboração da vistoria em 2010, e o mote fiscalizatório destes autos, referidos documentos afiguram-se inócuos ao fim a que se propõe.

Por fim, contesta o documento acostado à fl. 09 dos autos, consistente na capa de um anúncio da marca “Posthaus”, do ano de 2017, alegando que não é mais proprietário da referida marca, a qual foi alienada à empresa “DBR Comércio de Artigos do Vestuário S/A” em novembro de 2011 (data anterior ao período objeto da fiscalização – jan. /12 a abr./14), sendo que, desde esta data, o

impugnante está “proibido” por disposição contratual a se utilizar da referida marca. Ou seja, vale-se a autoridade fiscal de prova atinente a empresa terceira, sem relação com o impugnante.

Para que não subsistam dúvidas quanto à referida informação, acosta à impugnação o comprovante do registro da referida Marca junto ao INPI, o qual atesta, de forma indene de dúvidas, a atual propriedade da referida marca.

Acrescenta que se deve verificar que o “anúncio” acostado ao Auto de Infração pela fiscalização pode ser eletronicamente acessado no site www.posthaus.com.br, endereço http://www.posthaus.com.br/loja_revista-gratis.html podendo acessar referido anúncio http://ph-cdn1.ecosweb.com.br/Web/posthaus/catalogos/loja_0/catalogo.pdf onde é possível, inclusive, fazer o download eletrônico do referido anúncio, o que pode ser aferido eletronicamente, nos endereços supra referidos, ou através das impressões em anexo.

Diz que a autoridade fiscal quer fazer prova de que o impugnante teria realizado vendas na sistemática de Marketing Direto, através da utilização de catálogo, apresentando documento alusivo a terceira empresa, que não da própria impugnante.

Registra que se observa no referido anúncio que não se trata este de um catálogo ou revista, mas mero demonstrativo promocional, o qual direciona o cliente para o site eletrônico da referida marca www.posthaus.com.br não havendo possibilidade de realizar compras sob outra modalidade que não seja pelo site, ou por “televendas”.

Daí se extrai a falibilidade do arcabouço probatório colacionado pela fiscalização, a qual, verdadeiramente, não provou que o impugnante realize vendas na sistemática porta a porta, mesmo porque, como se verá em tópico próprio, tal presunção resta derruída pela realidade.

Ressalta que no âmbito da Jurisprudência Administrativa Federal já se firmou o entendimento de que a ausência de prova quanto aos elementos caracterizadores da hipótese de incidência, impõe a derrogação do lançamento, conforme se pode extrair do julgado que transcreveu.

Afirma que no presente caso, a autoridade fiscal deduziu realidade inexistente, presumindo que o impugnante realizou operações que não compõem sua atividade. Valendo-se de informações ultrapassadas, e sem sequer adotar qualquer medida a fim de aferir se tais informações eram congruentes com a realidade operacional do impugnante, a autoridade fiscal fez incidir norma inaplicável à espécie, viciando assim seu lançamento.

Com a finalidade de derrogar eventuais dúvidas, o defensor apresenta alguns esclarecimentos acerca da forma de sua atuação. Informa que até novembro de 2011 era proprietário da marca “Posthaus”, sendo que esta era 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 o impugnante estava proibido de utilizar a marca “Posthaus”, inclusive alterando sua razão social em fevereiro de 2013.

A adquirente da marca “Posthaus” (DBR Comércio de Artigos do Vestuário S/A), consequentemente, também passou a deter o domínio sob o site de vendas por internet 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 do impugnante são ofertados junto ao referido site sob a marca “Quintess”.

Também informa que além de proceder a venda de seus produtos via eletrônica, também presta serviços logísticos à empresa DBR Comércio de Artigos do Vestuário S/A, de forma que o impugnante realiza a entrega dos produtos comercializados junto ao referido site www.posthaus.com.br.

Afirma que no anúncio de divulgação (não se trata de catálogo) acostado pela fiscalização aos autos (fl. 09) há indicação precisamente do endereço do impugnante, justamente porque é neste

endereço que são prestados os serviços de despacho das mercadorias comercializadas pelo site eletrônico www.posthaus.com.br, sendo que referida marca não realiza vendas sob nenhuma outra forma, além da via eletrônica.

Diz que tais fatos confirmam a informação recebida pela fiscalização à sede da filial da empresa no Estado da Bahia, a qual tem por objeto servir de ponto de apoio regional para suas operações e, principalmente, facilitar o recolhimento do imposto devido ao Estado da Bahia.

Entende que incidiu a fiscalização em erro, justamente por desconhecer precisamente as atividades do impugnante, e sem sequer ter buscado qualquer informação acerca do mesmo. Tivesse a fiscalização diligenciado junto ao impugnante, buscando informações acerca de sua forma de atuação, todas as informações teriam sido prestadas, visto que este se revela como a maior interessado pelo esclarecimento dos fatos.

Alega que, valendo-se de presunções infundadas (notadamente quanto anúncios de divulgação da empresa DBR Comércio de Artigos do Vestuário S/A, proprietária da Marca “Posthaus”), e sem proceder às devidas diligências, a autoridade fiscal lançadora “presume” que o impugnante realizou vendas através de revendedores “porta a porta”.

Em razão disso, a autoridade fiscal exige o ICMS, na modalidade “Substituição Tributária”, incidente sobre a Margem de Valor Adicionado (MVA), no percentual de 60% (sessenta por cento), fundando seu lançamento nas disposições contidas no Convênio ICMS nº 45/1999, o que se afigura absolutamente indevido na espécie.

Isto porque, conforme já relatado acima, o impugnante 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 a exigência não pode subsistir.

Trata-se 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 de 1988 (“VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015);”)

Diz que nas operações que realizou, não há volume nem habitualidade que possam conferir às operações a natureza de vendas no sistema Porta a Porta, ou via Marketing Direto, visto que estas exigiriam volume condizente com esta natureza, e não meras vendas esparsas e eventuais, o que denota a natureza de venda a consumidores finais.

Ressalta que se extrai dos levantamentos estatísticos que realizou que, em média, no período fiscalizado, apenas 6% (seis por cento) dos seus clientes realizaram mais 12 (doze) compras no período de um ano, volume este que poderia denotar intuito comercial. Para aqueles que realizaram até 12 (doze) compras no período de um ano, não há como se identificar, pela frequência e habitualidade, qualquer intuito comercial nestas operações. Certamente trata-se de operações comuns, destinadas a consumidores finais.

Pelas estatísticas que apresenta, diz que se extrai 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. Informa que o quadro se repete no ano de 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.

Diz que o quadro se agrava no ano de 2014, quando 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.

Entende que não há como conceber que um cliente que realize entre uma e doze compras no período de um ano esteja realizando compras que não sejam para consumo próprio. A fim de que possam estas se caracterizar como “revendedores”, certamente estas devem manter volume e periodicidade de compras condizentes com habitualidade ou volume que caracterize o intuito comercial (art. 4º, da LC nº 87/1996).

Também entende que competia à autoridade fiscal trazer aos autos provas ou evidência de sua desconfiança, o que não ocorreu, até mesmo porque, conforme já afirmado, as operações realizadas pelo impugnante são relações comuns de “venda de mercadoria” a consumidores finais. Não há qualquer prova nos autos de que os clientes da impugnante realizem revendas dos produtos adquiridos, motivo pelo qual, por si só, a autuação não pode subsistir.

Comenta que o objetivo do Convênio ICMS nº 45/1999 é o de evitar a elisão fiscal, visto que os revendedores, nas modalidades porta a porta ou via marketing direto, usualmente sonegam referidas mercadorias da tributação, de forma que nestas operações, o encargo do recolhimento do ICMS fica a cargo do fornecedor, o qual procede o recolhimento do ICMS por antecipação, a fim de elidir a sonegação.

Frisa que tal Convênio não alcança vendas realizadas a consumidores finais, que adquirem mercadorias em plataformas eletrônicas, operações estas cuja forma de tributação encontra previsão no texto Constitucional. 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.

Nesta esteira, menciona a jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça e diz ser de fundamental importância observar que, conforme evidenciado acima, o objeto da fiscalização abrangeu o período de 28 (vinte e oito) meses, período em que a gigantesca maioria dos clientes (aproximadamente 50%) realizaram até 04 (quatro) compras ao longo do período de um ano.

Afirma não restar dúvida de que a presunção de realização de operações de vendas porta a porta pressupunha, necessariamente, que fosse adquirido um grande volume de determinado produto, que pudesse denotar uma possível revenda, o que não ocorre no presente caso. Diz que a noção de contribuinte, para fins de ICMS, se encontra descrita no próprio art. 4º da Lei Complementar nº 87/1996, a qual dispõe em seu caput: “Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

Diz que a Lei exige que duas características restem preenchidas para caracterização do contribuinte do ICMS, quais sejam, a “habitualidade” e o “volume”. Como já dito, por certo que a aquisição de algumas poucas mercadorias, de forma espaçada temporalmente, não preenche estas características referidas na Lei.

Comenta sobre o conceito de habitualidade, citando ensinamentos de De Plácido e Silva, José Eduardo Soares de Melo e Roque Antonio Carrazza, afirmando que não parece razoável que a simples indicação da totalidade das operações procedidas pelo impugnante afigure-se suficiente para caracterização da hipótese descrita no Convênio ICMS nº 45/1999, o qual é invocado pela autoridade fiscal para exigência do tributo.

Alega que não pode o agente fiscal valer-se de elementos individuais a fim de induzir a um raciocínio absurdo. Que o auto combatido contém apenas provas desconexas com a realidade operacional da empresa, valendo-se de relatório de vistoria, elaborado no ano de 2010, para fins diversos, e um anúncio de divulgação da marca “Posthaus”, cuja a propriedade é de terceira empresa, elementos estes que jamais poderiam conduzir ao raciocínio de que o impugnante esteja alienando mercadorias a “revendedores”.

Diz que não compete ao impugnante o controle acerca dos volumes de mercadorias adquiridas por seus clientes. Lembra que, ofertado o produto, por força do Código de Defesa do Consumidor, sequer poderia o impugnante negar a venda do produto.

Acrescenta que a conclusão fiscal afigura-se tão absurda que acaba até mesmo por desnaturar a própria atividade do impugnante, e a Autoridade Fiscal não deixa dúvidas de que se baseia meramente num indício, numa desconfiança, inexistindo prova material acerca de suas alegações, constatando-se a ilegalidade da notificação, que passou ao largo de atender ao interesse e à necessidade do Estado em apurar a verdade dos fatos, ressaltados na lição de Aurélio Pitanga Seixas Filho.

Ressalta que, inobstante o agente fiscal detenha fé pública, não pode este se valer unicamente de sua “palavra” para cominar penalidades ao contribuinte. Deve este constituir um “mínimo” de provas, a fim de subsidiar o seu ato, o que não ocorreu no presente caso, onde não há absolutamente nenhuma prova capaz de subsidiar a conclusão fiscal.

Lembra que o processo administrativo fiscal deve reger-se pelo princípio da “busca pela verdade material ou real”, não podendo o agente fiscalizador valer-se de meras “suposições” para exigência da exação fiscal, como fez. É exatamente por esta razão que são conferidos amplos poderes investigatórios à fiscalização, inclusive o de requisitar documentos, esclarecimentos e informações (art. 195 do Código Tributário Nacional).

Comenta sobre a teoria da prova, e diz que no processo administrativo fiscal para apuração e exigência do crédito tributário, ou procedimento administrativo de lançamento tributário, autor é o Fisco. A ele incumbe o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária que serve de suporte à exigência do crédito que está a constituir.

Diz que, submetido ao princípio da verdade material ou real, jamais pode o Auditor Fiscal da Receita Estadual da Bahia lavrar a autuação sem a obtenção de elementos factíveis e reais a fim de fundamentar sua conclusão.

Observa que nenhuma diligência foi efetivada; a fiscalização jamais intimou o impugnante a fim de que esclarecesse sua forma de atuação, que modalidade de vendas utilizava e, principalmente, se o anúncio “Posthaus” era de sua propriedade, embora sua denominação social seja diversa. Tivesse a autoridade fiscal tomado tais cuidados, certamente não teria este procedido a um lançamento absolutamente infundado, sem sustentáculo na realidade, como o que aqui se combate.

Diz que o art. 36 da Lei n. 9.784/99, que trata do procedimento administrativo geral da União, aplicado subsidiariamente nos procedimentos específicos, como o tributário, inclusive para os demais entes federativos (Estados) denota com precisão a busca da verdade material ao estabelecer que a Administração não está restrita à produção das provas requeridas nos autos do procedimento pelas partes interessadas, diferentemente do que ocorre na norma processual, podendo determinar as diligências que julgar pertinentes para a elucidação do caso concreto, tanto na primeira como na segunda instância administrativa.

Inexiste nos autos qualquer elemento fático ou de direito capaz de impingir ao impugnante a responsabilidade por recolhimento de ICMS, por substituição tributária, na forma prevista no Convênio ICMS nº 45/1999, como afirmado pela fiscalização, visto que tal premissa não se coaduna com a realidade. Qualquer outro procedimento atentaria contra os Princípios Constitucionais do “Contradictório” e da “Ampla Defesa”, os quais detêm ampla e irrestrita aplicação no âmbito administrativo, conforme bem salientado por Marcos Vinícius Neder e outro.

Observa, ainda, que a Constituição Federal assegurou, cumulativamente, a dupla garantia da ampla defesa e do contraditório, já que a simples existência de um direito à defesa não envolveria, necessariamente, um modo contraditório do seu exercício, podendo a Administração limitar-se a considerar as razões apresentadas pelo administrado. A garantia foi concebida de

modo que o contraditório e a ampla defesa estejam intimamente ligados. O contraditório é o princípio vestibular e pressuposto da ampla defesa.

Afirma que não se está negando o direito da autoridade fiscal de fiscalizar e autuar. Porém, tal ato deve ser feito de forma absolutamente fundamentada, e não por mera presunção ou simplesmente por suposição da autoridade fiscal, o que dificulta sobremaneira a atividade de defesa da impugnante.

Se a autoridade fiscal suspeita de alguma prática irregular pelo Impugnante, deve esta subsidiar sua desconfiança, até mesmo como forma de permitir a este que comprove a verdade, o que se torna impossível quando não se sabe o que motivou a desconfiança fiscal, como ocorre no presente caso.

Observa que dentre os itens mais vendidos pela internet, estão as categorias de “moda” e “acessórios”, os quais correspondem a 18% (dezoito) por cento das vendas, seguido de artigos de cosméticos e perfumaria, com 11% (onze) por cento, produtos estes que são justamente o carro chefe de vendas da impugnante.

Alega que além de inexistir elementos nos autos capazes de conferir sustentáculo à conclusão fiscal, os elementos fáticos se contrapõem a tal conclusão, visto que evidenciam tratar-se de operações normais de venda para uso e consumo, os quais não se encontram sujeitos à substituição tributária pela fundamentação trazida aos autos pela fiscalização.

Mesmo não sendo a presente autuação condizente com a realidade, visto que o impugnante não pratica a modalidade de venda afirmada pela autoridade fiscal, em homenagem ao princípio da eventualidade, alega que se afigura absolutamente indevida a incidência do MVA de 60% (sessenta por cento) às operações do impugnante.

Observa que dentre os dispositivos invocados pela fiscalização para fundamentação de seu ato é mencionado o art. 333, § 3º, do RICMS-BA/2012, Decreto nº 13.780/12, com vigência apenas a partir de 01/04/2012. Na medida em que o lançamento fiscal abrange período anterior à vigência do mencionado Decreto, resta 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.

Acrescenta que no período em que se segue, 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.

Tratando-se o ICMS de imposto de natureza indireta, submetido a sistemática da não cumulatividade, o defendantente entende que não pode responder pelo imposto incidente sobre parcela que não compôs seu preço. Diz que a fiscalização se limita a sustentar que o impugnante realizaria vendas pelo sistema de “marketing direito”, atribuindo ao mesmo um anúncio (que é tomado pela fiscalização como catálogo de vendas) da marca “Posthaus”, cuja a propriedade é de terceira empresa.

Entende que tal procedimento, por si só já denota uma contradição, visto 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 do MVA, devendo identificar e aplicar o preço constante do catálogo, exatamente como dispõe a Cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 45/1999.

Afirma que não pode a fiscalização valer-se de um determinado critério para impor ao impugnante determinado regime de recolhimento (substituição tributária) e, passo seguinte, valer-se do critério alternativo / diverso para apurar o montante devido, mesclando critérios. Ou seja, atribuindo-se ao impugnante o mostruário identificado pela fiscalização, inexiste critério alternativo a ser aplicado, por força de disposição regulamentar (Convênio ICMS nº 45/1999) expresso quanto a fixação da base de cálculo.

Se há uma das hipóteses previstas regularmente para fixação da base de cálculo do imposto, é este o valor que deve ser conferido às mercadorias para fixação da base de cálculo, sendo inadmissível a mescla de critérios. Procedimentos como o aqui verificado (em que há a mescla de conceitos e critérios), além de atentarem contra o princípio da legalidade tributária, também corrompem a segurança jurídica que deve nortear as relações entre o contribuinte e o fisco.

Conclui que o critério adotado pela fiscalização (utilização da Margem de Valor Adicionado prevista em seu Regulamento de ICMS), somente teria cabimento se a autoridade tivesse procedido alguma diligência, que tivesse restado frustrada, a fim de identificar os supostos “catálogos”. Como nada foi feito neste sentido, resta derrogada sua conclusão.

Também alega 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, não de efeitos tributários, mas sim de efeitos patrimoniais. Isso para não dizer que há um enriquecimento ilícito do Estado em detrimento dos cidadãos, que são empobrecidos pelo ato de império.

Afirma que as multas 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, inciso IV, da Constituição Federal de 1988.

Sobre o tema repete ensinamentos de Ângela Maria da Motta Pacheco e diz que o Supremo Tribunal Federal, ao proceder a análise da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 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”. Entende ser esse mais um motivo para requerer o cancelamento do Auto de Infração.

Em vista do princípio da dinamicidade da prova, para o fim de evidenciar o direito invocado, informa que juntou os documentos que entende necessários e indispensáveis para o fim de elidir a exigência fiscal. Em obediência aos princípios do informalismo e da verdade material, reserva-se o direito de apresentar oportunamente outros elementos que possam ensejar a descaracterização da imposição fiscal, caso façam-se necessárias.

Por fim, reafirma o pedido de cancelamento e arquivamento do presente auto de infração, com a consequente dispensa de pagamento dos valores nele constituídos, quer seja a título de ICMS, multa e juros moratórios.

O autuante presta informação fiscal às fls. 1302 a 1342 (VOLUME VI) dos autos. Inicialmente apresenta esclarecimentos em relação a algumas afirmações do autuado, referentes ao entendimento da operacionalização da empresa, ressaltando a falta de contato para esclarecimento do procedimento adotado pelo deficiente.

Reproduz alguns trechos das razões de defesa e diz que é prática da fiscalização, uma interação constante com os contribuintes fiscalizados, por entender que o contribuinte é a melhor fonte de informação das suas operações, podendo esclarecer eventuais dúvidas nas observações de algumas irregularidades encontradas.

Ressalta que nas informações do contribuinte constates no sistema INC, o contador da empresa é o Sr. Givaldo dos Reis Barbosa, que é o representante legal da empresa conforme procuração anexa a este auto de infração e constante nos sistemas da SEFAZ, e foi com o Sr. Givaldo que o autuante diz ter efetuado todos os contatos.

Informa que após o levantamento efetuado preliminarmente com os dados obtidos a partir da Escrituração Fiscal Digital do contribuinte, o Sr. Givaldo foi contatado através dos celulares

passados pelo mesmo, visto que nem sempre se encontrava na contabilidade. Diz que solicitou a presença do Sr. Givaldo na Inspetoria de Vitória da Conquista, onde apresentou o trabalho que estava sendo realizado e, diante dos valores preliminarmente encontrados, passou para que o mesmo verificasse junto à empresa se havia alguma dúvida ou observação sobre a ordem de grandeza dos valores apresentados, visto que se tratava de valores expressivos.

Informa que foram realizadas diversas tentativas e contatos efetuados com o Sr. Givaldo, e sempre a mesma resposta de que estavam analisando. Mesmo diante da informação do Auto de Infração em vias de finalização, o mesmo informou que não havia retorno e que ele tinha procuração para assinar.

Salienta que a empresa foi devidamente intimada, tomando conhecimento de que 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, não passa de uma estratégia de defesa.

Não satisfeito com falta 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 0244-12/12, da 2ª 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 esclarecimentos por parte do contribuinte, e de posse das informações obtidas a partir da análise dos acórdãos e provas nos 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 anterior.

Diz que no período fiscalizado (Jan./12 a Abr./14) a atuação do impugnante era absolutamente distinta, não mais realizando vendas a terceiros (pessoas jurídicas), procedendo vendas apenas aos consumidores (pessoas físicas), como destinatários finais.

Aduz que o autuado já admite a sua mudança de estratégia, apenas faltando com a verdade quando afirma vender apenas para pessoa física consumidora final. Tal fato será amplamente demonstrado através das notas fiscais que foram acostadas aos autos, onde constatou diversos itens que caracterizam a comercialização através das promotoras de vendas comissionadas.

Apresenta o entendimento de que, após a autuação da filial de Salvador, na qual se demonstrou caracterizada a operacionalização porta a porta (Marketing Direto), deixa de utilizar a pessoa jurídica e passa a utilizar à pessoa física, que muitas vezes são ligadas a uma pessoa jurídica.

Pela análise dos dados constantes dos relatórios anexos de Resumo Fiscal Completo, dados Cadastrais e Atividade Econômica, informa 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. Diz que nada há nos registros da SEFAZ, que pudesse induzir uma alteração na forma de comercialização da referida empresa, como quer induzir o contribuinte em sua defesa.

Salienta que as referidas reestruturações dos negócios, alienações, mudança de estratégias etc., são legítimas e inerentes às atividades comerciais em um mundo de constantes mudanças, entretanto o que analisa aqui é tão somente as operações comerciais e a suas consequências à luz da legislação vigente.

Afirma que as tentativas de descaracterização da autuação são uma constante ao longo de todo o processo, que constituem uma estratégia de caracterização do trabalho como sendo negligente, embora não seja questão de mérito. Reproduz algumas expressões utilizadas pelo autuado nas razões de defesa e informa que, diante da negativa da empresa em se manifestar em relação aos procedimentos e resultados passados ao contador, e diante do fato de o autuado ter reconhecido o débito do auto de infração relativo à empresa de Salvador, não restou outro entendimento se não o de que a empresa havia reconhecido a dívida, por isso, fez algumas citações relativas as operações da empresa.

Esclarece que todas as notas fiscais de saída são feitas em nome da POSTHAUS, e a referência foi mera citação à operacionalização da empresa. Entretanto a defesa se apega neste fato para tentar confundir, fazendo diversas citações, que em nada contribui para elucidar o mérito das operações comerciais. Para que não subsistam dúvidas quanto a referida informação, acosta à impugnação o comprovante do registro da referida Marca junto ao INPI, o qual atesta, de forma indene de dúvidas, a atual propriedade da referida marca.

Diz que a LOGHAUS tem como sócio o Sr. Teófilo Jan Zadrozny, 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 Zadrozny. Portanto a mesma pessoa associada às duas empresas, agora entendido porque, apesar de proibida, a LOGHAUS, em seu site remete à PHOSTAUS, e ainda envia as notas fiscais como PHOSTAUS, utilizando IE e CNPJ da empresa fiscalizada.

Salienta que na auditoria fiscal realizada, foram analisadas operações comerciais, sendo irrelevante a propriedade ou composição acionária da empresa. No período fiscalizado, conforme dito por uma comissionada, as vendas não eram realizadas através de *site*, apenas por intermédio delas.

Informa que no período fiscalizado a empresa diz ter vendido a marca POSTHAUS, embora através do site do contribuinte direcione para o site da empresa vendida, utilizando este canal de venda, se utiliza do nome POSTHAUS nas notas de saídas, embora proibida de utilização da marca, faz toda a logística de entrega e utiliza um sistema de incentivo e remuneração na cadeia de venda aos seus colaboradores cadastrados, sendo que esta última afirmação será mais ricamente detalhada a frente. Está fechada, em seu entendimento, a forma de comercialização da empresa.

Diz que o ponto principal da defesa reside na afirmação de que realizou venda a consumidores finais. Para tanto passa a fazer um demonstrativo estatístico, onde tenta reforçar os seus argumentos, tais como o fato de que em média, cerca de 6% dos clientes fazem compras acima de 12 vezes ao ano, e que poderia denotar intuito comercial, e que cerca de 30% comprariam até 8

vezes ao ano. Embora estes números já indiquem uma tendência a argumentação mais importante que esta visão estatística, é aquela que leva em consideração o volume financeiro envolvido, bem como as diversas operações realizadas no mesmo período.

Separar, apenas a título de demonstrativos, os clientes que tiveram um consumo mensal acima de R\$ 1.000 (mil reais para esta análise), e informa que as planilhas com os consumidores de 2012/2013 estão na mídia anexa, esclarecendo que todas as informações aqui prestadas a cerca dos clientes foram obtidas a partir da EFD do contribuinte, referentes aos anos fiscalizados e fornecidos pelo mesmo a SEFAZ. Inclusive estão anexas à informação fiscal.

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. Nestas notas estão novamente evidenciadas, as características de várias numerações ou tamanhos, quantidades unitárias de diversos itens para descharacterizar volume, presença de itens relativos a folder, catálogos, revistas e sacolas.

Reafirma que o defensor, em alguns pontos da impugnação, tenta colocar como venda direta a consumidor o que de fato ficou comprovado. Diz que o contribuinte cita uma questão que parece sem solução, que seriam as demais vendas a outros consumidores e que, portanto, não seriam passíveis de aplicação do convênio.

Como nem todas as consumidoras eram revendedoras, muitas das compras intermediadas vinham em nome da consumidora final, tal fato ficou demonstrado nas entrevistas realizadas. Em função disto existem diversas notas fiscais de menor valor presentes na lista de clientes da empresa. Diz que outra observação que elimina qualquer hipótese, simplesmente não existia site de venda direta no período fiscalizado.

Com relação ao percentual da multa, afirma que sua aplicação decorre do descumprimento da obrigação principal, inexistindo qualquer ilegalidade na sua exigência, visto basear na Lei nº 7.014/96.

Entende que outra forma não há de caracterização de que a atividade desenvolvida pelo Impugnante se caracterizara como vendas para revendedores porta a porta (Marketing Direto), razão pela qual a mesma estava, no período considerado, sujeita ao recolhimento do ICMS devido ao Estado da Bahia por “Substituição Tributária”, na forma prevista no Convênio ICMS nº 45/1999.

Informa que este 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.

Diz que não tece comentários acerca das discussões acadêmicas e súmulas mencionadas pelo defensor, por entender que não seria o foro adequado.

Conclui que o presente Auto de Infração foi lavrado de acordo com as normas contidas no RICMS-BA/2012, Decreto nº 13.780/2012 e se encontram no PAF todos os demonstrativos e documentos que comprovam as irregularidades cometidas pela empresa. Pede a procedência do presente lançamento.

Por meio do Acórdão JJF Nº 0163-03/17 (fls. 1407/1424 – VOLUME VI), esta Junta de Julgamento Fiscal, por unanimidade, julgou procedente o presente Auto de Infração, com o entendimento de que a legislação atribui ao remetente a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS em operações com mercadorias encaminhadas a destinatários para venda porta a porta.

Apreciando Recurso Voluntário, a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal decidiu pela nulidade da decisão de primeira instância, com o entendimento de que o autuante juntou novas provas e novos argumentos a fundamentar e subsidiar o lançamento de ofício na fase de informação fiscal, e que não foi oportunizado ao contribuinte o direito de contraditar as novas provas e

fundamentos da autuação (Acórdão nº 0100-12/18, fls. 1515/1532). Portanto, os autos foram devolvidos a esta Junta de Julgamento Fiscal para proferir nova decisão.

Em cumprimento à decisão acima mencionada, e considerando a necessidade de se garantir ao contribuinte o direito de ampla defesa, à fl. 1544 (VOLUME VI) esta Junta de Julgamento Fiscal encaminhou o presente processo em diligência à Infaz de origem para intimar o autuado e lhe fornecer cópias da informação fiscal e demais documentos anexados aos autos pelo autuante (fls. 1302 a 1401), e conceder sessenta dias, para o defendant se manifestar, reabrindo o prazo de defesa.

O defendant apresenta nova impugnação às fls. 1553 a 1606 do PAF. Faz uma síntese dos fatos e comenta sobre a tempestividade da nova impugnação.

Preliminarmente, ressalta que, dado o reconhecimento de nulidade do procedimento no julgamento proferido pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, do Conselho da Fazenda Estadual (CONSEF), Acórdão CJF nº 0100-12/18, restam decaídas as exigências anteriores a novembro de 2013.

Afirma que atos nulos não geram efeitos jurídicos, de forma que a intimação anterior, por ter sido declarada nula pelo CONSEF, não se mostrou hábil à interrupção do prazo decadência, o qual somente foi interrompido com a nova intimação, ocorrida em novembro de 2018.

Diz que apesar do esforço da autoridade fiscal para “salvar” o primeiro lançamento, com a realização de novas diligências após à cientificação do contribuinte, com a confecção de novo Relatório Fiscal, totalmente distinto do inicial, com novos fundamentos, do qual foi dada ciência ao impugnante em 26/11/2018, caracteriza-se como um novo lançamento, prova disso foi a necessidade de reabertura do prazo de defesa, fato esse incontroverso.

Entende que somente se pode considerar definitivo o lançamento que detiver a perfeita descrição dos fatos e fundamentos da autuação, não servindo para interrupção do prazo decadencial qualquer simplório ato que impede a perfeita identificação do entendimento fiscal. No caso, conforme já evidenciado, o lançamento anterior consistiu na simplória juntada de documentos de auto de infração anterior, sem que fosse dado contexto aos mesmos, ou que sequer se evidenciasse com precisão o entendimento a fiscalização.

Acrescenta que, somente após a apresentação da impugnação, onde a fiscalização tomou conhecimento de fatos os quais já deveria ter anteriormente identificado, é que a fiscalização apresentou novo entendimento, alterando completamente o fundamento anterior. Diz que o artigo 149 do Código Tributário Nacional deixa claro e expresso que “*a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.*”

Por tal razão, alega que, independentemente de seu fundamento, este novo lançamento não pode abranger períodos já decaídos à época da cientificação do contribuinte deste novo lançamento. Nesse sentido, cita acórdão do Superior Tribunal de Justiça a respeito da matéria, e conclui que estão decaídas as competências anteriores a novembro de 2013.

Reproduz o art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional, e diz que a intimação do lançamento definitivo (com os ajustes e complementações promovidas pela autoridade fiscal) somente ocorreu em novembro último, e somente eventuais obrigações alusivas a partir de dezembro de 2013 até o final do período fiscalizado podem subsistir, visto que no presente caso, em que sequer cogitou acerca de dolo, simulação ou fraude, o marco temporal para delimitação do prazo decadencial é o próprio fato gerador.

Sobre o tema, destaca o entendimento da doutrina, e diz que, sendo a apuração do ICMS periódica, a homologação sempre abrange uma gama infindável de operações realizadas no período, de forma que a eventual identificação de alguma hipótese não abrangida nesta apuração (exceto na hipótese de dolo, fraude ou simulação), deverá ser revista no prazo fixado pelo art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional.

Acrescenta que o referido entendimento encontra-se sedimentado junto ao Superior Tribunal de Justiça, por força do julgamento, sob a égide dos Recursos Repetitivos (art. 543-C do CPC) do Recurso Especial n. 973.733/SC, de relatoria do eminentíssimo Ex-Ministro do STJ (atualmente no STF) Luiz Fux.

Afirma que a notificação definitiva do lançamento se deu em novembro de 2018, por isso, entende que não restam dúvidas de que devem ser afastadas as exigências alusivas até o mês de novembro de 2013, vez que já alcançadas pela decadência. Diz que a referida questão preliminar, já havia sido suscitada na impugnação inicial, mas necessitava dos devidos reparos em face do reconhecimento da nulidade do procedimento anterior.

Quanto à nova fundamentação da autuação fiscal (fls. 1.302 a 1.401), diz que na intimação fiscal inicialmente recebida, a fiscalização havia se valido de elementos coletados no ano de 2010 a fim de presumir que o contribuinte realizasse Vendas Diretas, razão pela qual esta estaria sujeita ao recolhimento do ICMS devido ao Estado da Bahia por “Substituição Tributária” (Convênio ICMS nº 45/1999).

Nesta fiscalização não foram realizadas pesquisas ou diligências, apenas presumiu-se que, como o contribuinte havia sido autuado no passado por este fundamento, o mesmo continuaria a ser praticado, limitando-se a fiscalização a planilhar as operações, de forma indiscriminada, a fim de apurar o montante devido.

Aduz que após a apresentação da impugnação, tendo sido alertada acerca da alteração de sua sistemática de operação, foi elaborado novo relatório fiscal, sob novo fundamento, a fim de conferir substância a narrativa de que as operações vinculadas à marca “Posthaus” seriam de responsabilidade do impugnante (Loghaus Comércio de Artigos do Vestuário Ltda.).

Alega que este novo relatório fiscal também é repleto de suposições e deduções pessoais por parte da fiscalização, visto que sua análise se pautou apenas nos documentos fiscais, informações abstratas extraídas dos DANFEs, sem que se tenha realizado verificações próprias, ou apresentado elementos substanciais que justifiquem a informação fiscal.

Acrescenta que este novo relatório também não esclarece a razão pela qual a fiscalização quer fazer incidir a substituição tributária sob todas as operações praticadas pelo impugnante no período fiscalizado (inclusive naquelas em que há a aquisição de apenas um item), sendo que sua análise centrou em uma amostragem ínfima de clientes.

Diz o autuante confirma literalmente o quanto argumentado na impugnação inicial, no sentido de que não houve diligências específicas para identificação da forma de atuação do impugnante, mas apenas análises de fiscalizações passadas, com a presunção de que o procedimento seria o mesmo, sem que se procedesse uma análise circunstanciada.

Entende que não faz qualquer sentido a assertiva do autuante de que a empresa não teria fornecido informações. Pelo contrário, a empresa sempre esteve à disposição das autoridades para todos os esclarecimentos. Porém, estes pedidos de esclarecimentos e informações simplesmente não foram realizados.

Contesta a informação do autuante de que teria conversado com o contador da empresa impugnante, e alega que não há como se atestar em que contexto se deu esta conversa, o que foi indagado ao contador. A alegação de que o contador seria procurador do impugnante não basta, visto que seus poderes são limitados à área contábil, não detendo este poder suficiente para prestar todo e qualquer tipo de informação.

Informa que o referido contador somente assessorava a filial da Bahia, não tendo qualquer envolvimento com a empresa matriz, e sequer tem conhecimento acerca das atividades e procedimentos desta, de forma que não cabia-lhe dar estas informações à fiscalização. A fiscalização sabe quem são os administradores da empresa, tanto que indicou um deles no seu relatório, sendo que a estes deveriam ser endereçados os esclarecimentos, o que certamente teria evitado este imbróglio e confusão de informações.

Diz que a fiscalização evidencia que sua convicção se pautou em fiscalização anterior, ao sugerir que a impugnante teria assumido que praticava vendas diretas ao liquidar o débito do lançamento promovido em 2010, contra o estabelecimento matriz. Afirma que a quitação de um débito com substanciais reduções de multas e juros jamais pode ser alçado à categoria de “confissão” ou “consentimento” com o débito, conforme já asseverado na inicial.

Informa que foi esclarecido na impugnação apresentada em 2017, que o estabelecimento matriz do contribuinte foi autuado no ano de 2010 em razão de vendas realizadas para pessoas jurídicas que, no entendimento da fiscalização, realizam vendas diretas. Mas a matriz do impugnante jamais concordou com o fundamento de tal autuação. Tanto que impugnou a autuação em todos os graus e instâncias administrativas disponíveis, contrapondo-se ao lançamento, e esclarecendo que simplesmente realizava vendas para pessoas jurídicas.

Também informa que, quando o débito foi executado na via judicial, abriu-se a possibilidade de liquidação incentivada do débito pela Lei Estadual nº 13.586, de 10 de novembro de 2016, e tendo em vista os descontos substanciais concedidos frente aos embaraços que podem ser ocasionados por uma discussão judicial, tais como, juros incorridos, dificuldade e encarecimento de créditos, empréstimos bancários, entre outros, tomou-se uma decisão gerencial de liquidar o débito. Tal foi uma decisão gerencial, jamais houve concordância com o débito.

Observa que não cabe ao fiscal “presumir” determinado evento. Cabendo-lhes sim, é comprovar, atestar, fiscalizar, diligenciar a fim de buscar a verdade real, não podendo se valer do fundamento de autuações passadas para proceder lançamentos em períodos posteriores, como ocorreu no presente caso.

Prosseguindo, analisa a assertiva fiscal constante da página 6 do novo relatório fiscal onde a fiscalização afirma que o impugnante teria “mudado de estratégia”, substituindo a venda para pessoas jurídicas por vendas a consumidores finais que praticavam a revenda.

Alega que não houve mudança de estratégia. Houve sim uma mudança operacional decorrente da alienação da marca “Posthaus”, o que ocasionou uma severa reestruturação de negócios, passando o impugnante a centrar-se basicamente no serviço de “fulfillment” e vendas no sistema on-line pelo portal eletrônico “Posthaus”, como já explicado.

Acrescenta que, se tivesse a autoridade fiscal alguma dúvida acerca da forma de atuação do estabelecimento impugnante, caberia a este solicitar as informações para seu esclarecimento, inclusive a fim de atestar a forma de atuação do autuado, visto que a análise de documentos e informações fiscais não se revelam suficientes para que se possa compreender uma operação.

Entende que a fiscalização, defrontando-se com um fato que lhe caberia ter investigado por ocasião da fiscalização (alienação da marca “Posthaus” à empresa DBR Comércio de Artigos do Vestuário S/A.) tenta confundir, sugerindo que referida reestruturação seria uma espécie de artimanha ou engodo implementada pela empresa para continuar (ocultar) com sua atividade, o que se revela absurdo.

Informa que a empresa DBR Comércio de Artigos do Vestuário S/A. (atual detentora da marca “Posthaus” e mantenedora do portal de mesmo nome) é uma empresa concreta e real, com atividade absolutamente autônoma e independente, conforme já comprovado pela ficha cadastral anexado à impugnação inicial. A titularidade da marca Posthaus também é incontestável, conforme comprova o registro no INPI já constante dos autos.

Diz que a fiscalização, defrontando-se com uma realidade inconteste, tenta fazer crer que DBR Comércio de Artigos do Vestuário S/A. e o impugnante fosse uma coisa só, a fim de justificar seu infundado raciocínio.

Informa que, em apertada síntese, visto que tal ponto já foi esclarecido, a empresa DBR Comércio de Artigos do Vestuário S/A detém uma plataforma eletrônica de vendas a consumidores finais que se vale da marca “Posthaus”, que lhe foi transferida no ano de 2011.

O defendente também informa que não pode mais utilizar referida marca (“Posthaus”), seu site redireciona os clientes para o referido portal da empresa DBR Comércio de Artigos do Vestuário S/A, onde são realizadas as vendas de seus produtos, e o mais estranho é que a fiscalização aponta tal fato como se fosse irregular, quando na verdade é uma prática absolutamente comum atualmente, não sendo praticada apenas pela DBR Comércio de Artigos do Vestuário S/A., como já esclarecido.

Afirma que a fiscalização criou uma vinculação em sua mente, associando Posthaus e o impugnante, presumindo tratar-se da mesma coisa, sem que tivesse procedido maiores investigações a fim de entender a atual sistemática de operação do impugnante. Assim, busca apegar-se a eventos pontuais a fim de criar a realidade que lhe interessa, acarretando uma séria dificuldade a uma empresa que busca cumprir regularmente com suas obrigações fiscais.

Alega que não se pode confundir as figuras das pessoas jurídicas do impugnante, da empresa DBR Comércio de Artigos do Vestuário S/A, e a pessoa física do Sr. Teófilo Jan Zadrozny, visto que se tratam de personalidades jurídicas distintas e independentes, e uma pessoa física, conforme determina o ordenamento jurídico nacional.

Acrescenta que a fiscalização não trouxe aos autos, ou sequer fez referência, a qualquer das condutas descritas no artigo 135 do Código Tributário Nacional, e que o Sr. Teófilo Jan Zadrozny (pessoa física) não é acionista da empresa DBR Comércio de Artigos do Vestuário S/A, tendo assumido o cargo de diretor única e exclusivamente em razão de sua elevada capacidade técnica (o mesmo detém formação em engenharia), notadamente pelos domínios na área comercial no mercado brasileiro, notadamente na área eletrônica.

Diz que a “pedra de toque” apontada pela fiscalização, qual seja, que os produtos comercializados pela impugnante saiam com nota fiscal com a Marca Posthaus, é justamente o que se vem tentando esclarecer desde o início à fiscalização. Como demonstrado, o impugnante realiza vendas via plataforma eletrônica da marca Posthaus, é por esta razão que estas vendas saem sob referida marca, visto que comercializada sob aquela plataforma.

Caso sobrevenha alguma dúvida ou desconfiança por parte da fiscalização quanto a forma de atuação da marca “Posthaus”, o que se supõe pelo argumento, tal fato jamais poderá ser imputado ao impugnante, visto que esta não detém mais vinculação com aquela marca. As referidas dúvidas e questionamentos deveriam ter sido dirimidos diretamente com a detentora da marca, e não com o impugnante, visto que se deve respeitar a titularidade do fato gerador.

Diz que não há qualquer disposição legal em nosso ordenamento jurídico que confira responsabilidade fiscal por ricochete, em razão de uma anterior titularidade de marca, se este antigo titular não pratica o fato gerador do imposto. Sobre esse tema, reproduz ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho.

Observa que o estabelecimento impugnante e a detentora da marca “Posthaus” são empresas absolutamente distintas, que agem de forma absolutamente independente e autônomas, tanto que o conselho da companhia (DBR) é composto em sua maioria por executivos do exterior, conforme se pode verificar na ata que acostou aos autos.

Apenas para que não restem dúvidas acerca disso, aponta-se o programa de “afiliados” do site eletrônico de vendas *on line* americanas.com, o qual pode ser acessado no endereço eletrônico [<https://secure.afiliados.com.br/>] e o programa idêntico do maior site de vendas *on line* do mundo

(Amazon), que recebe o nome de “associados”, mas que detém idêntica sistemática [<https://associados.amazon.com.br/>].

Informa que existem hoje diversas empresas que prestam este serviço para as empresas de e-commerce, citando-se como exemplo a “afilio”, cujo site pode ser acessado no endereço [<http://afilio.com.br/anunciantes-agencias/como-funciona-nosso-sistema/>], sendo que lá há explicações detalhadas acerca do funcionamento do programa de afiliados. As empresas de e-commerce se utilizam dessa forma de fomento de vendas.

Diz que, na página 14 do relatório fiscal a autoridade tenta desvirtuar a operação do impugnante, afirmindo que: “*Nos anos do período fiscalizado, conforme dito por uma comissionada, as vendas não eram através de site, apenas por intermédio delas*”. Afirma que a fiscalização não esclarece quais das declarantes teria prestado tal declaração.

Como a Sra. Eliete declarou expressamente que somente adquiria para consumo próprio, há que se presumir que a fiscalização esteja fazendo referência à declarante Selmaria Dias Alcântara. Entende que a referida afirmativa poderia explicar os montantes adquiridos por esta declarante. Mas o que a referida declaração ignora é que existem milhares de outros clientes pessoa física que realizaram compras no site, cujo documento fiscal foi enviado para o seu nome direto, em que o volume e frequência deixam evidente que jamais poderiam ser tratados como mercadoria adquirida para revenda.

Sustenta que não se pode concordar, sob nenhuma hipótese, com a afirmativa da fiscalização de que teria compreendido a sistemática de atuação do impugnante, visto que sua descrição não condiz com o quanto praticado. Referida conclusão se contrapõe as seguintes realidades:

- a) o impugnante alienou a marca “Posthaus” à empresa DBR Comércio de Artigos do Vestuário S/A, e não detém mais qualquer gestão sobre referida marca, estando inclusive proibido de utilizá-la como marca própria;
- b) a marca “Posthaus” é utilizada no site de vendas *on-line* da empresa DBR Comércio de Artigos do Vestuário S/A, o qual realiza vendas para as mais variadas marcas do país, inclusive para a impugnante;
- c) os produtos comercializados pelo impugnante para pessoas físicas (consumidores finais) são vendidos na plataforma digital da empresa DBR Comércio de Artigos do Vestuário S/A, que se vale da marca “Posthaus”, sendo este também o nome que estampa as notas de vendas que saem desta plataforma digital, independentemente da marca original do produto.

Revela que na impugnação inicial apresentada, esclareceu que suas vendas no período fiscalizado eram realizadas pela plataforma de vendas *on line* pertencente à empresa DBR Comércio de Artigos do Vestuário S/A (marca “Posthaus”), e que referida plataforma se destina apenas a “pessoas físicas” consumidores finais (que não adquiriam para revenda), e o recolhimento do ICMS devido se dava de forma integral, observando o que dispõe o art. 155, §2º, inciso VII, da Constituição Federal de 1988.

Diz que o autuante, em seu relatório fiscal, se contrapõe a esta informação afirmando que alguns dos clientes do impugnante realizavam compras frequentes e em volumes elevados, que poderiam denotar o intuito de comercialização, afastando assim a incidência do ICMS na forma praticada e atraindo a incidência do Convênio ICMS nº 45/1999.

Para a afirmação, o autuante centra-se em 04 (quatro) clientes específicas que realizaram compras com muita frequência, bem como, em valores substanciais, denotando que, conforme entendimento fiscal, pudessem estas clientes estar comercializando as mercadorias.

Assevera que, do relatório fiscal, mesmo após sua retificação pela fiscalização, não há como se extrair conclusivamente se a fiscalização considera irregulares apenas as vendas realizadas para estes clientes, ou para todas as demais, mesmo aquelas que tenham comprado um único item no período fiscalizado, já que aplicou a MVA de 60% indiscriminadamente.

Alega que tal ausência de clareza e conclusão em muito prejudica o contribuinte, visto que não se tem certeza acerca do conteúdo exato da acusação, obrigando-o a se defender de ambas às hipóteses acusatórias, por hipótese.

Informa que as clientes elencadas nominalmente pela fiscalização são as Sras. Rosangela de Nascimento Araújo, Regina Alves Rodrigues, Eliete Gonçalves Santos e Selmaria Dias Alcântara, as quais teriam realizado compras em valores superiores à R\$ 10.000,00 (dez mil reais) no ano de 2012.

Após os comentários citando a Sra. Rosangela, diz que a fiscalização limitou-se à análise de estatísticas e suposições acerca da natureza e características dos produtos vendidos. Repisa que a revista da marca Posthaus a qual o autuante juntou a capa no início da fiscalização, não é catálogo, mas simples anúncio para divulgação dos principais produtos, não sendo para revenda, conforme já demonstrado na impugnação inicial.

Observa que se verifica aqui é um esforço sem limites por parte da fiscalização a fim de conferir concretude a sua desconfiança de que se teria criado um artifício para ludibriar a fiscalização, através da criação de uma nova empresa detentora da marca “Posthaus”. Mas tal desconfiança não é real, pois toda a operação descrita é absolutamente real.

Reafirma que alienou a marca “Posthaus” à empresa “DBR Comércio de Artigos do Vestuário S/A” no ano de 2011, sendo que referida empresa gerencia uma plataforma digital de vendas *on line* com acesso livre e irrestrito a qualquer interessado, e tudo isso é incontestável, e está provado nos autos.

Também comenta que há menção por parte do fiscal acerca de brindes conferidos às clientes, o que é uma prática comum no comércio eletrônico. As diversas plataformas de venda praticam diversas formas de fomento de vendas. Algumas conferem pontos que são convertidos em descontos, outras conferem brindes, de forma que de tal fato jamais se pode denotar a conclusão extraída pelo fiscal.

Frisa que há algumas referências impróprias, como por exemplo na página 21, onde o fiscal faz alusão a batedeiras que seriam “bonificação”, mas que da análise da nota fiscal, observa-se que a mesma foi devidamente tributada pelo ICMS, como produto comercializado, havendo aí certamente um equívoco no preenchimento do CFOP da operação, mera irregularidade formal.

Também alega que há menção a revistas e sacolas que estão discriminadas nas notas. Informa que a dúvida pode ser esclarecida pela realidade, e para tanto basta conhecer a sistemática de operação do comércio eletrônico, ou mesmo, apenas realizar compras via plataformas digitais.

Primeiramente quanto às revistas, afirma ser absolutamente comum e usual o envio de anúncios por empresas de comércio eletrônico juntamente com as mercadorias para fomento das vendas. Além de divulgar os produtos, referidos anúncios também fazem sugestões de combinação de roupas e estilos a fim de justamente fomentar o consumo e aquisição de mais produtos.

Esclarece que no anúncio Posthaus, mencionado inicialmente pela fiscalização, por se tratar de instrumento de divulgação de alguns produtos oferecidos na plataforma digital, há menção a produtos de variadas marcas de empresas terceiras. Já nos anúncios que seguem juntamente com as mercadorias, obviamente há uma divulgação específica da marca a que o mesmo está associado.

Isto ocorre em outras hipóteses, como por exemplo: ao adquirir um produto Dell pelo site do Extra, certamente o adquirente receberá, juntamente com seu produto, um folheto de divulgação de outros produtos da mesma marca.

Registra que outra referência indevida refere-se às sacolas. Assim como em outros sites de comércio eletrônico é possível adquirir juntamente com o produto embalagens para armazenamento ou de presente, elaboradas especificamente para aquele produto. Cita como exemplo, o caso do site de venda de vinhos “evino”.

Diz que a fiscalização também traça comentários bastante similares referentes às clientes Regina Alves Rodrigues, Eliete Gonçalves Santos e Selmaria Dias Alcântara, apontando que estes teriam realizado diversas compras (porém em valores bem inferiores à primeira), em datas próximas, e com produtos com tamanhos variados, presumindo assim que seriam aquisições para revenda.

Cabem aqui as mesmas observações já procedidas acima, apenas com alguns acréscimos quanto a pontos específicos de duas clientes tratados em tópico específico. Lembra que o comércio eletrônico é conhecido por oferecer “frete grátis” em compras acima de determinado valor, e que não dispõe de meios para fiscalizar a destinação conferida por suas clientes às mercadorias adquiridas. Como estas estão adquirindo os produtos numa plataforma digital destinada a pessoas físicas consumidores finais, há que se presumir que esta é a destinação dada para as mercadorias.

Entende que as observações procedidas pela fiscalização não alteram o fato de que suas conclusões são “suposições”, conclusões pessoais pinçadas a partir de elementos individuais, extraídos a partir do comportamento precípua de quatro clientes do impugnante, dentre um universo de milhares.

Observa que, na verdade, este novo relatório fiscal afigura-se tão ou mais confuso que o inicial, visto que adota premissas equivocadas, e a partir de uma convicção pessoal, amolda fatos e circunstâncias a fim de conferir concretude a uma convicção pessoal da fiscalização. Em algumas oportunidades são realizadas afirmações isoladas e inclusivas, alheias de qualquer elemento ou lógica, que acabam por ocasionar uma miscelânea de ideias que acabam por ofuscar a clareza dos fatos e criando ideias equivocadas.

A fiscalização envereda por um caminho tortuoso e impróprio, visto que tenta traçar uma relação entre coisas absolutamente distintas, acabando por confundir indevidamente empresas e operações, negar práticas e pressupor outras.

Registra que a fiscalização nega a existência do site de vendas. Trata-se de uma afirmação absolutamente descabida. A plataforma de vendas [www.posthaus.com.br] foi criada em 1996 pelo próprio impugnante, sendo que a mesma foi alienada à empresa DBR Comércio de Artigos do Vestuário S/A no ano de 2011, sendo operacionalizada por esta empresa desde então, sem interrupção, afigurando-se até mesmo temerário tal afirmativa, já que os produtos da impugnante são apenas um dentre tantos ali comercializados.

Ressalta que embora algumas consumidoras possam ter realizado compras em volumes e periodicidades estranhas ao consumo próprio, negar a existência do aludido site eletrônico é algo absolutamente indevido, pois trata-se de fato público e notório. A fiscalização produz uma mistura de ideias e fundamentos, na medida em que tenta comprovar a inexistência de algo concreto e real (vendas eletrônicas), através de uma convicção pessoal acerca da atividade da impugnante (o que não é).

Não se pode olvidar que a prova da venda por catálogos compete à fiscalização, dado tratar-se de fato constitutivo de seu direito, e ante a impossibilidade da impugnante de comprovar o que não existe (fato negativo).

Diz que as observações da fiscalização confrontam-se com a realidade. Há nos autos provas incontestes que o impugnante não é mais o detentor da marca “Posthaus”, a qual a fiscalização inconsistentemente refere-se, bem como, que sua operação é de vendas por plataforma digital, e operações logísticas.

Também destaca a baixa amostragem trazida pela fiscalização, que pinça basicamente 04 (quatro) clientes a fim de desconstituir milhares de operações praticadas sob a lógica de que, como estas clientes detêm regularidades e volumes condizentes com o intuito comercial, restam desconstituídas milhares de operações praticadas com pessoas físicas.

Observa que na impugnação inicial, apresentou estatísticas de vendas que denotavam a absoluta ausência de volume e habitualidade que pudessem caracterizar o intuito comercial por parte da

esmagadora maioria dos clientes (consumidores finais). Os levantamentos que realizou 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.

Informa que o mesmo resultado estatístico é atingido em 2013, quando 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.

Mesma evidencia observa-se no ano de 2014, quando 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 (embora neste período a estatística apresente alguma distorção em face do período reduzido).

Sustenta que o longo arrazoado produzido pela fiscalização após a apresentação da impugnação não altera o fato de que a fiscalização continua a pautar-se em uma presunção pessoal da autoridade de que o impugnante continuaria ligado à marca Posthaus, o que é completamente derrogado pelos documentos acostados, bem como, que ela estaria a praticar vendas diretas, e não pela via eletrônica.

Acrescenta que haviam formas muito mais eficazes de comprovação de vendas diretas que poderiam ter sido utilizadas, mas que foram ignoradas pela fiscalização, a qual optou pela mera análise estatística, o que se afigura frágil, em face das várias interpretações que se pode conferir, conforme demonstrado pelos levantamentos acima.

Lembra da necessidade de razoabilidade / proporcionalidade na atuação da autoridade fiscal e, tendo a fiscalização identificado 23 clientes que realizaram compras em volumes que poderiam denotar o intuito comercial, não pode esta aplicar o mesmo raciocínio para as demais clientes da impugnante, notadamente porque, em sua esmagadora maioria tratam-se de clientes que realizaram pouquíssimas compras no período fiscalizado.

Isto porque, para aplicação do Convênio ICMS nº 45/1999, que nada mais é que uma modalidade de substituição tributária para frente, afigura-se imprescindível que a mercadoria seja adquirida para comercialização, ou seja, que haja uma operação comercial subsequente (com lucro). Nem mesmo a existência de algumas situações pontuais, em que os volumes poderiam denotar a aquisição para revenda (cujo controle certamente não compete ao impugnante), justificaria a aplicação indiscriminada do MVA, como fez a fiscalização.

Observa que nas análises procedidas pela fiscalização, 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.

Afirma que o pressuposto invocado pela fiscalização para exigência da substituição tributária, no presente caso é a aquisição para revenda, presunção esta que somente se aplica àquelas que adquirem volumes que possam denotar o intuito de revenda, não se aplicando aos milhares de clientes da impugnante que realizaram compras ínfimas, de poucos itens para consumo próprio.

Entende que exigir MVA sobre estas operações, é afrontar a Lei e a Constituição, pois não há operação subsequente a ser resguardada pelo fisco. Ou seja, como não há revenda do produto, não há margem de lucro não acobertada pela substituição tributária, que seria objeto de alcance pela exigência de forma antecipada.

Não se pode aplicar ao adquirente de alguns poucos itens no período fiscalizado, o mesmo raciocínio que a fiscalização está aplicando para 23 clientes que na opinião da fiscalização demonstraram o intuito de revenda.

Reproduz o art. 6º da Lei Complementar nº 87/1996, e diz que, conforme se extrai do referido texto, a substituição tributária somente poderá ser exigida quando houver uma operação subsequente

(na substituição para frente), sendo ilegal sua exigência em outras hipóteses, visto que a base de cálculo é matéria afeita à Lei Complementar, na forma do que dispõe o art. 146, inciso III, da Constituição Federal de 1988.

Conclui que se afigura absolutamente ilegal exigir “substituição tributária” de consumidoras finais, como ocorre neste caso, visto para esta hipótese não há operação subsequente, conforme exige a norma complementar. Por estas razões, a presente autuação é ausente de fundamento.

Em relação aos depoimentos tomados pela autoridade fiscal, ressalta que referidos depoimentos jamais poderiam sequer ter sido aceitos pela fiscalização, visto que inadmitidos por Lei, notadamente pelo Código de Processo Civil Nacional, o qual é aplicado subsidiariamente ao processo administrativo, por força do disposto no art. 180, do RPAF-BA, Decreto nº 7.629, de 09 de julho de 1999.

Afirma que não se pode admitir os depoimentos, independentemente de seu conteúdo (embora este sequer tenha evidenciado aquilo que a fiscalização afirma ter evidenciado), justamente porque estas detêm, de forma direta, o interesse que sua forma de atuação não seja revelada. As referidas entrevistas merecem comentários específicos, visto que há uma evidente contradição entre o que consta dos relatos anexados aos autos, e o conteúdo transscrito pela fiscalização em seu relatório, além de evidentes contradições em seus próprios conteúdos que os tornam incomprensíveis.

Sobre a aplicação da MVA de 60%, ressalta que embora o relato fiscal afigure-se confuso e contraditório em alguns pontos, por vezes sugerindo que todas operações seriam através de vendas diretas, em outras, afirmando que apenas parcela delas seriam desta forma, é certo que referidos regimes não se compatibilizam e precisam, no mínimo, serem harmonizados.

Isto porque, entendendo a fiscalização que apenas parcela destas operações caracterizariam como operações porta-a-porta, apontando apenas 23 operações, jamais poderia ser aplicado o MVA sobre as demais operações, pois evidentemente destinadas às consumidoras finais, estando correto o recolhimento procedido.

Também alega que, se todas as operações forem consideradas como de vendas direta (com aplicação do Convênio Confaz nº 45/1999), estará faltando aqui a comprovação da operação comercial subsequente, imprescindível para que se compreenda a operação como sujeita à substituição tributária, sob ofensa da Lei complementar nº 87/1996 e do próprio texto Constitucional, que a pressupõe.

Ainda neste sentido, na descrição dos fatos pela fiscalização remanesce uma incongruência com o critério adotado. Pela descrição feita pela fiscalização, não havia de acréscimo sobre o preço, visto que o valor final das mercadorias era exatamente aquele descrito nas notas. Desta forma, não há subsunção do fato à norma.

Ou seja, esta descrição fiscal não atrai a incidência de MVA, pois o preço final das mercadorias já é conhecido, inexistindo parcela a ser abarcada pela substituição tributária, como pressupõe o Convênio Confaz nº 45/1999. Diz que a MVA se constitui em um critério substitutivo à identificação precisa da margem de lucro da revendedora, somente aplicável quando impossível a perfeita identificação do valor da operação. Sendo esta perfeitamente identificada pelo valor constante das notas, como no caso, não caberia a aplicação da MVA, como quer a fiscalização.

Entende que não se pode admitir é a mescla de raciocínios, pressupondo que todas as clientes, mesmo àquelas que tenham adquirido um único produto ao longo de 02 (dois) anos, os tenham adquirido para revenda, exigindo-se margem de valor agregado sob referida operação.

Por fim, o deficiente pede o cancelamento total do presente auto de infração, com a consequente dispensa de pagamento dos valores nele constituídos, quer seja a título de ICMS, multa e juros moratórios, ou ainda, que seja reconhecida a decadência do período fiscalizado anterior ao mês de novembro de 2013, em face da decadência operada.

Alternativamente, não sendo este o entendimento desta Junta de Julgamento Fiscal, requer sejam excluídas da autuação as operações cujo volume e frequência não denotem o intuito de revenda, sendo que tais características não podem ser identificadas dentre aqueles clientes que realizaram compras de até 12 compras ao longo do ano (1 ao mês), ou ainda, como critério alternativo, aqueles que realizaram compras em valores inferiores aqueles mencionados na página 16 do novo relatório fiscal.

A autuante prestou nova informação fiscal às fls. 1766 a 1784 do PAF (VOLUME VII), dizendo que o presente Auto de infração ganhou uma grande dimensão em função das idas e vindas do processo, fato este que proporcionou uma derivação da linha de defesa, trazendo para uma questão clara de falta de recolhimento de tributos devidos, em uma estratégia jurídica de tentar confundir os fatos e personificar a infração.

Preliminarmente, tece comentários sobre a interpretação dada pelo defendant quanto ao instituto da decadência, alegando que estaria comprometido o período anterior a novembro de 2013, que na sua interpretação estaria ultrapassado o quinquênio legal previsto.

Reproduz o §4º do art. 150 e art. 173, I do CTN, e diz que temos no presente processo, é que o pronunciamento da fazenda pública bem como o lançamento está totalmente preservado, visto que não houve qualquer revisão dos mesmos.

Ressalta que, de fato, ocorreu foi simplesmente o acolhimento por parte da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho e Fazenda Estadual, que entendeu ter havido novos fatos que mereceriam o pronunciamento do autuado, portanto anulando a decisão de total procedência do auto de infração pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, abrindo novo prazo ao defendant para manifestação e posterior ratificação ou não da primeira instância.

Diz que a premissa adotada pela defesa de que a reabertura de prazo implica novo lançamento, trabalhando com o tema lançamento fiscal, que por origem esta comprometida pela equivocada premissa. Comentários acerca das demais argumentações a partir desta premissa, seria perda de tempo.

Entende que toda a discussão sobre a decadência, tem como objetivo, tentar minimizar os efeitos financeiros da autuação, através da tentativa de eliminação de parte da mesma, visto que as tentativas de se elidir das responsabilidades legais, foram e serão devidamente esclarecidas ao longo da informação e das demais já apresentadas. Prova disto, é que a primeira instância entendeu os procedimentos utilizados pelo autuado para não assumir novamente os erros cometidos em infrações anteriores, devidamente quitados perante a Fazenda Pública Estadual.

Informa que sempre teve uma interação constante com as empresas fiscalizadas, a fim de dirimir dúvidas que pudessem evitar um contencioso para o contribuinte e também ao Estado. Isto ocorreu amplamente neste caso, pois em se tratando de uma empresa com representantes de fora do Estado, foi estabelecido o Sr. Givaldo como representante legal, sendo o mesmo da área contábil e elo de ligação com a empresa. O mesmo colocou os seus telefones celulares à disposição, conforme já mencionado na primeira defesa e, portanto, todos os contatos foram feitos com o mesmo.

Após o levantamento efetuado, preliminarmente, com os dados obtidos a partir da Escrituração Fiscal Digital - EFD do contribuinte, o Sr Givaldo foi contatado e foi solicitada a sua presença Inspetoria de Vitória da Conquista, onde foi apresentado o trabalho que estava sendo realizado e, diante dos valores preliminarmente encontrados, entregou os demonstrativos para que o mesmo verificasse junto à empresa, se havia alguma dúvida ou observação sobre a ordem de grandeza dos valores apresentados, visto que se tratava de valores expressivos. Tendo sido disponibilizado o telefone de contato para que pudessem solicitar esclarecimentos, o que nunca foi feito.

Diz que a presença o contador na Inspetoria é algo facilmente comprovado. O fato de ter ido antes do fechamento da fiscalização denota claramente o intuito de esclarecer os procedimentos que estavam sendo tomados e os montantes envolvidos, e ainda, a possibilidade de considerações que

poderiam ser feitas na elaboração do trabalho. Todos estes fatos podem ser atestados pelo mesmo.

Afirma que a convicção da Fiscalização foi construída a partir da forma operacional da empresa, e que, portanto, uma argumentação oral das colocações da empresa não mudaria a convicção acerca dos fatos. O contribuinte chega a afirmar que até o processo de busca de informações acerca da empresa a ser fiscalizada, prática esta exclusiva do auditor na busca da formação de convicção, deveria ser informada sob pena de caracterizar violação ao princípio da ampla defesa.

Aduz que o defendente sugere que a Fiscalização deveria ter intimado a empresa a se manifestar acerca do relatório produzido pelos auditores da Bahia de 2010, que na oportunidade, em 2017 já havia sido submetido ao contraditório do contribuinte, teve o julgamento considerado procedente e a empresa já havia quitado todos os seus débitos relativos a esta autuação.

O autuante informa 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 nos autos, é que começou a estabelecer uma relação entre o *"modus operandi"* da época e o praticado pela empresa no período fiscalizado.

Informa que em boa parte da segunda manifestação do contribuinte, relativo à comunicação com a empresa, este se mantém firme no propósito de que esta comunicação poderia ser um fator decisivo para o seu convencimento, fato este agora provado. Foram três meses de fiscalização sem que a empresa se interessasse, mesmo tendo todo o histórico de autuações anteriores.

Destaca as modificações que o defendente alega como substancial alteração na forma de comercialização dos produtos, que em nada alterou a caracterização das operações à luz das obrigações tributárias, visto que tais medidas parecem um planejamento tributário não adequado às disposições legais.

Diz que ficou demonstrado nas defesas do contribuinte, após visita técnica da fiscalização da Bahia em 2010, que a empresa LOGHAUS, que tem entre os seus proprietários o Sr. Teófilo Jan Zadrozny, buscou mudar a sua forma de operação, em face da autuação feita, o julgamento procedente e o pagamento efetuado.

Entende que as empresas são livres para atuarem da forma que julgarem eficiente dentro deste mercado competitivo e acirrado. Entretanto, este planejamento estratégico/tributário estará sempre submetido à legislação tributária vigente. Tais planejamentos podem inclusive, levar a caminhos que impliquem menor carga tributária, inclusive, com incentivos fiscais disponibilizados pela própria administração tributária. Cita como dois bons exemplos o DESENVOLVE e o Termo de Acordo de Atacadistas.

Informa que a primeira questão básica, é que está analisando a atuação da empresa LOGHAUS COMERCIO E ARTIGOS DO VESTUÁRIO e a forma como esta empresa comercializa os seus produtos. Dentro do planejamento estratégico, a LOGHAUS, de propriedade do Sr Teófilo Jan Zadrozny, através da empresa DBR comercio de artigos do vestuário, de propriedade do Sr Teófilo Jan Zadrozny compra a marca POSTHAUS, cujos produtos eram comercializados pela autuada LOGHAUS.

Com isto, em tese, os catálogos de vendas da POSTHAUS, não seriam mais comercializados pela LOGHAUS descaracterizando a venda em marketing direto e, consequentemente, não tendo mais que fazer a substituição tributária dos referidos produtos. Planejamento tributário feito e seria perfeito se os fatos concretos não demonstrassem que tal procedimento não foi feito na prática.

Diz que, em face as autuações anteriores, 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, passando a adotar uma nova estratégia para tentar descharacterizar as reais operações .Tal fato se demonstra de forma clara na continuidade da emissão de notas fiscais com a logomarca POSTHAUS mesmo após a tal proibição de utilização

dele para ele mesmo, fato este dentro do período fiscalizado. Apresenta um exemplo, dentre tantos outros anexos neste processo.

Também informa que nos contratos sociais disponibilizados a partir da pagina 116, se pode observar que o autuado tem como objeto a exploração de atividades comercial varejista e atacadista, e se trata desta empresa que as infrações foram impostas.

Afirma que 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.

Salienta que na auditoria fiscal realizada, analisou as operações comerciais, sendo irrelevante a propriedade ou composição acionária da empresa. Não cabe aqui analisar as diversas alterações realizadas pela empresa e pelo grupo, de forma amplamente colocada pela defesa e citando diversos meios comerciais que, segundo os mesmos, são amplamente utilizados no mercado atualmente, o que importa nesta análise é que as operações realizadas pela empresa continuaram a ser feitas da mesma forma que sempre foram, ou seja, utilização de vendedoras através do marketing direto e, portanto sujeito a substituição tributária.

Caso o interesse da empresa seja a busca dos propósitos por ela colocados ao longo da defesa, tal intenção não se mostrou implementada durante o período fiscalizado. Conforme já informado anteriormente, os produtos agora passaram a ser informados não mais através dos catálogos da POSTHAUS, mas sim através de informativos pertencentes a esta, e comprovadamente enviados aos revendedores como já demonstrados nos grifos das notas fiscais anexas. (exemplo fl. 1352).

Diz que na primeira informação fiscal, conseguiu comprovar como as vendedoras atuavam, com diversos exemplos e amplamente documentado. Comenta sobre as alegações do deficiente ao abordar a questão, na tentativa de usar a estatística para confundir a análise dos dados.

Quanto ao questionamento do contribuinte, sobre a utilização da sistemática de cálculo da substituição tributária sobre a totalidade das operações, informa que muitas das vendas realizadas pelas colaboradoras, tinham como destino final as consumidoras, e em várias situações, por uma questão logística, pois muitas das consumidoras residem em local diferente da vendedora, as notas eram emitidas diretamente.

Afirma que a análise criteriosa de todas as informações fiscais, são recheadas de provas e testemunhos à luz dos fatos, sendo notória a intenção da empresa em buscar o planejamento tributário para melhorar o seu desempenho perante o mercado, entretanto, a fiscalização deve estar atenta, visto que não são raros os casos em que estas alterações buscam somente a via transversa de obtenção e redução do pagamento de tributos sem o devido embasamento legal.

Diz que, no caso concreto, a empresa pode ter feito o seu planejamento em 2011, buscando adaptar-se ao longo dos exercícios seguintes, entretanto, para os anos fiscalizados imediatamente posteriores a estas alterações de procedimentos, as atividades comerciais permaneceram como sempre foram e, portanto, sujeitas a substituição tributária.

Salienta que todo o trabalho sempre buscou a verdade material, seja através da interação com o contribuinte através do seu representante legal, ao qual foi submetido todo o trabalho antes da autuação, sem questionamentos. Passou também pela busca do entendimento da operacionalização da empresa com uma viagem a Salvador para estudar as autuações anteriores, bem como as entrevistas com as revendedoras.

Conclui que todo o esforço foi reconhecido pelos membros da 3^a junta de julgamento fiscal do Conselho e Fazenda Estadual, que pela análise criteriosa dos documentos e argumentações apresentadas, foram unanimes pela procedência o auto.

Por fim, pede que seja mantido o entendimento da 3^a junta, pela total procedência do presente auto de infração.

VOTO

Na impugnação inicial, 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.

Comentou sobre o prazo de decadência para lançamento de eventuais diferenças de ICMS, citando o 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, e 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 se deu em março de 2017 (29/03/2017), entende não restar dúvidas de que devem ser afastadas as exigências alusivas até o mês de março de 2012, afirmado que foram alcançadas pela decadência.

Na segunda impugnação apresentada, o defensor afirmou que a intimação anterior, por ter sido declarada nula pelo CONSEF, não se mostrou hábil à interrupção do prazo decadência, o qual somente foi interrompido com a nova intimação, ocorrida em novembro de 2018.

Disse que apesar do esforço da autoridade fiscal para “salvar” o primeiro lançamento, com a realização de novas diligências após a cientificação do contribuinte, com a confecção de novo Relatório Fiscal, totalmente distinto do inicial, com novos fundamentos, do qual foi dada ciência ao impugnante em 26/11/2018, caracteriza-se como um novo lançamento, prova disso foi a necessidade de reabertura do prazo de defesa, fato esse incontroverso.

Reproduziu o art. 150, §4º do Código Tributário Nacional, e disse que a notificação definitiva do lançamento se deu em novembro de 2018, por isso, entendeu não restar dúvidas de que devem ser afastadas as exigências alusivas até o mês de novembro de 2013, vez que já alcançadas pela decadência.

Observo que a decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, foi no sentido de considerar nulo o julgamento de primeira instância, com o entendimento de que o autuante juntou novas provas e novos argumentos a fundamentar e subsidiar o lançamento de ofício na fase de informação fiscal, por isso, foi oportunizado ao contribuinte o direito de contraditar as novas provas e fundamentos da autuação. Entretanto, não significa dizer que o lançamento originalmente efetuado foi anulado, e que foi efetuado novo lançamento com outra fundamentação ou novos elementos.

Vale salientar que tal providência foi realizada em obediência ao previsto no § 7º, do art. 127 do RPAF-BA/99, estando previsto: “*Se na informação fiscal forem aduzidos fatos novos ou se forem anexados aos autos novos demonstrativos ou levantamentos, o órgão preparador deverá dar ciência ao sujeito passivo, observado o disposto no § 1º do art. 18º*”. Portanto, não houve novo lançamento como entendeu o defensor.

Em relação à decadência, 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 decadêncial, 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 § 4º, do art. 150 do CTN. A interpretação é de que a declaração do débito pelo contribuinte representa confissão de dívida apta a constituir o crédito tributário (Súmula 555 do STJ).
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 nada a ser homologado, neste caso, se aplica a regra estabelecida no art. 173, inciso I do CTN.

No PAF 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 decadêncial, 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 RICMS-BA/2012, Decreto nº 13.780/2012, 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 procedural. 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 impediu 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, ficou 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 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 defensor 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”.

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 à 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 concordou 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.

Nas razões de defesa, o autuado apresentou, em síntese, os seguintes argumentos:

- a) alienou a marca “Posthaus” à empresa DBR Comércio de Artigos do Vestuário S/A, e não detém mais qualquer gestão sobre referida marca, estando inclusive proibido de utilizá-la como marca própria;
- b) a marca “Posthaus” é utilizada no site de vendas *on-line* da empresa DBR Comércio de Artigos do Vestuário S/A, o qual realiza vendas para as mais variadas marcas do país, inclusive para a impugnante;
- c) os produtos que comercializa para pessoas físicas (consumidores finais), são vendidos na plataforma digital da empresa DBR Comércio de Artigos do Vestuário S/A, que se vale da marca “Posthaus”, sendo este também o nome que estampa as notas de vendas que saem desta plataforma digital, independentemente da marca original do produto.

O defensor 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 acusado 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.

Afirmou que a mesma pessoa é associada a duas empresas, e apesar de proibida, a LOGHAUS, em seu site remete à PHOSTAUS, e ainda envia as notas fiscais como PHOSTAUS, utilizando IE e CNPJ da empresa fiscalizada.

Disse, ainda, que nada há registros da SEFAZ, que possa entender que houve 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.

Observo que 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 acusado 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 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 que as mercadorias são utilizadas para revenda.

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 efetuem 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 subseqüentes 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.

Os elementos acostados ao presente processo pelo autuante, comprovam a ocorrência de operações interestaduais regidas pelo mencionado Convênio ICMS nº 45/1999, estando sujeitas à retenção do ICMS. Neste caso, deveria o autuado fazer a retenção do imposto que seria devido pelos contribuintes sediados na Bahia, quando estes fizessem a revenda no território baiano. Ou seja, o presente Auto de Infração exige o ICMS devido nas operações subsequentes, que deveria ser retido por antecipação pelo estabelecimento autuado.

Quanto às declarações obtidas pelo autuante junto a clientes do autuado, tais documentos revelam que foram efetuadas vendas, encontrando-se casos comprovando pela habitualidade e/ou volume o intuito comercial de adquirente, em alguns deles, houve a confirmação de revenda. O autuante informou: *como nem todas as consumidoras eram revendedoras, muitas das compras intermediadas vinham em nome da consumidora final, tal fato ficou demonstrado nas entrevistas realizadas. Em função disto existem diversas notas fiscais de menor valor presentes na lista de clientes da empresa.*

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 deficiente deveria apresentar seu catálogo ou lista de preços de sua emissão, proporcionando a aplicação da regra 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.

Observo que 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.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 299333.0001/17-3, lavrado contra **LOGHAUS COMÉRCIO DE ARTIGOS DE VESTUÁRIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.584.364,02**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de agosto de 2019

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA