

**A.I. Nº** - 206912.0009/17-8  
**AUTUADO** - LARRUS IND. E COM. DE COSMÉTICOS LTDA.  
**AUTUANTES** - VLADIMIR MIRANDA MORGADO e JOÃO MARLITO MAGALHÃES DANTAS  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 27.12.2019

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0252-02/19**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MARKETING DIRETO. VENDA PORTA A PORTA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS-ST. Nos termos do Convênio ICMS 45/99 c/c o art. 8º e art. 11 da Lei nº 7.014/96, cabe ao remetente na qualidade de sujeito passivo por substituição efetuar a retenção e o consequente recolhimento do imposto. Constatado a retenção e recolhimento do ICMS-ST a menos na saída, em operação interestadual, de mercadorias encaminhadas a destinatários do Estado da Bahia que distribuem os produtos a revendedores autônomos para venda porta a porta no Estado, resultando nas exigências de ICMS-ST. A base de cálculo do ICMS-ST nas operações é a prevista na Cláusula terceira do Convênio ICMS 45/99, ou seja: “o preço sugerido pelo fabricante ou remetente, assim entendido aquele constante em catálogo ou lista de preços de sua emissão”. Infração comprovada em face da apresentação de significativo conjunto de provas, não elidido pelo sujeito passivo. Indeferidos pedidos de diligência e dispensa dos juros de mora e das multas, nos termos do art. 100, parágrafo único, do CTN. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração lavrado em 19/09/2017, exige crédito tributário no valor histórico de R\$39.128.661,67, acusando a seguinte infração:

**INFRAÇÃO 01 – 08.14.02** – Procedeu a retenção a menos do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo as operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Valor: R\$39.128.661,67. Período: Fevereiro, Setembro, Outubro 2014, Janeiro a Dezembro 2015, Maio a Dezembro 2016. Enquadramento legal: Art. 10 da Lei 7.014/96 c/c Cláusula terceira do Convênio ICMS 45/99. Multa: 60%, art. 42, II, “e” da Lei 7.014/96.

Consta da descrição que a irregularidade decorreu do fato de a empresa não adotar como base de cálculo da substituição tributária interestadual os preços dos produtos lançados nos seus catálogos de comercialização, conforme determina a Cláusula terceira do Conv. ICMS 45/99.

A Autuada impugna o lançamento, às fls. 29-105 do PAF. Diz que o litígio administrativo envolve a cobrança de supostas diferenças de ICMS-ST devidos por saídas nas operações interestaduais destinadas a contribuintes situados na Bahia, advertindo que deveria ter apurado o imposto de acordo com a determinação contida na Cláusula Terceira do Convênio ICMS 45/99, ou seja, adotar como base de cálculo os valores de referência constantes dos catálogos dos produtos Hinode fornecidos aos seus revendedores autônomos (o chamado “preço sugerido”), contendo o

mostruário dos produtos, todavia a acusação é insubsistente, pois, embora fabricante e remetente das mercadorias, não é a emitente dos catálogos e tampouco a responsável pela definição dos valores veiculados. Dessa forma entende que tal parâmetro não pode ser utilizado como base de cálculo do ICMS-ST, nos termos do art. 8º, §3º da Lei Complementar 87/96 e da Cláusula Terceira do Convênio ICMS 45/99, mesmo porque os preços constantes nos catálogos não são obrigatoriamente utilizados pelos revendedores autônomos, já que são absolutamente livres para negociar os preços dos produtos de acordo com o seu próprio interesse.

Aduz que restará demonstrado que a acusação fiscal implica na adoção pelo Estado da Bahia de novo critério jurídico de lançamento, pois em outras oportunidades, o fisco baiano apurou o ICMS-ST considerando o preço de revenda acrescido de uma Margem de Valor Agregado – MVA, procedimento adotado pela Autuada. Portanto, diz esperar como consequência:

*“(i) o cancelamento integral da exigência fiscal, por aplicação do disposto no art. 146 do Código Tributário Nacional (“CTN”), que veda a aplicação retroativa de novos critérios jurídicos de lançamento; ou*

*(ii) o cancelamento, ao menos, dos juros de mora e das multas, na forma do art. 100, parágrafo único, do CTN, em razão das práticas reiteradas da autoridade administrativa no sentido de consentirem e estimularem a utilização da base de cálculo adotada pela Impugnante; ou*

*(iii) no mínimo, o cancelamento das multas, tendo em vista que as sinalizações da Administração Estadual geraram, no mínimo, dúvida razoável, aplicando-se ao caso o art. 112 do CTN.”*

No item “III – DOS FATOS”, diz ser pessoa jurídica de direito privado, integrante do Grupo Hinode, e, sendo titular da marca Hinode, dedica-se à fabricação e à distribuição dos produtos de beleza, perfumes, extratos de perfumes e velas em geral, produtos naturais e dietéticos, e suplementos alimentares. Os produtos são distribuídos a estabelecimentos franqueados da empresa Líder Franquias e Licenças Ltda., que revendem os produtos aos revendedores autônomos (pessoas físicas), que, por sua vez, promovem nova revenda (a consumidor final) – ou, em alguns casos, consomem a mercadoria adquirida do estabelecimento franqueado.

No item “III.1 – Do Modelo de Negócios do Grupo Hinode”, diz que atua segundo o modelo de marketing multinível (marketing de rede), caracterizado pela existência de um sistema de distribuição, ou de marketing, que movimenta bens e/ou serviços do fabricante para o consumidor por meio de uma rede de consultores independentes.

Informa que a empresa Líder Franquias e Licenças Ltda. integra o grupo empresarial da Autuada, cujo objeto social consiste, dentre outras atividades, realizar projetos de criação, desenvolvimento, formatação e modelagem de sistemas de franquias de marca, produtos e patentes; ceder direitos de uso de marcas, produtos e patentes associados; prestar serviços de licenciamento e cessão de franquias; publicidade e treinamento.

Afirma que os franqueados revendem os produtos adquiridos da Autuada aos revendedores autônomos, chamados de consultores (pessoas físicas que praticam a chamada venda direta) que adquirem os produtos Hinode para revenda ao consumidor final ou, em algumas situações, para consumo próprio. Seguindo, apresenta esquema sintetizando o seu modelo de negócio.

Ressalta que a Líder (franqueadora) apenas fornece aos revendedores autônomos catálogos contendo o mostruário dos produtos e o valor sugerido de sua revenda para os consumidores finais. Junta conteúdo de fichas cadastrais de consultores junto à Líder (Doc. 05) para demonstrar que os valores indicados nos catálogos são meras sugestões sem a obrigatoriedade de sua utilização, conforme reprodução de trecho extraído do cadastro dos consultores independentes.

Afirma que a adoção do regime de substituição tributária pelos Estados (como é o caso do marketing multinível ou da chamada venda “porta-a-porta”), foi autorizada pela Constituição Federal (§7º do art. 150), para permitir a viabilização a apuração e recolhimento do ICMS incidente

sobre as operações pulverizadas (como as realizadas entre os revendedores autônomos e os consumidores finais) e, assim, facilitar os procedimentos de fiscalização. Quanto as operações interestaduais, a Lei Complementar 87/96, condicionou a adoção do regime de substituição tributária à existência de acordo específico firmado entre os Estados e o Distrito Federal (art. 9º, *caput*).

Assim, foi celebrado entre os Estados e o Distrito Federal o Convênio ICMS 45/99, internalizadas na Bahia no Regulamento do ICMS/2012, no seu art. 333, estabelecendo que –, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas operações realizadas entre os revendedores autônomos e os consumidores finais (venda porta-a-porta) é atribuída ao remetente das mercadorias (isto é, aquele que pratica a operação interestadual).

Destaca o conteúdo do § 1º da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 45/99, e afirma que o disposto no caput do referido dispositivo também se aplica “às saídas interestaduais que destinem mercadorias a contribuinte inscrito” – evidentemente, desde que esse contribuinte inscrito remeta as mercadorias para revendedores que efetuem venda “porta-a-porta”, como também prevê o §1º do art. 333 do RICMS/BA.

Esclarece que os estabelecimentos franqueados da empresa Líder são inscritos no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia. Os produtos são remetidos a revendedores autônomos que efetuem a venda “porta-a-porta”, dessa forma a Autuada é responsável pela retenção e recolhimento antecipado do ICMS-ST devido nas subseqüentes saídas realizadas pelos consultores, por força do §1º da Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 45/99 e do §1º do art. 333 do RICMS/BA, nas operações interestaduais em que destina seus produtos aos referidos estabelecimentos franqueados localizados na Bahia, cuja base de cálculo utilizada para apuração do ICMS é presumida, por se tratar de recolhimento antecipado.

Afirma que a LC 87/96, no art. 8º, inc. II, alínea “b”, determina que a base de cálculo nas operações sujeitas ao recolhimento antecipado do tributo por substituição tributária é o quantum correspondente ao valor da operação, acrescido “dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço” e da Margem de Valor Agregado – MVA, cujo percentual deve ser “estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei” (art. 8º, §4º).

Assegura que “embora não tenha realizado o recolhimento do ICMS-ST especificamente em relação às notas fiscais objeto da autuação, vem adotando como base de cálculo o preço praticado (incluídas as demais despesas, impostos e outros consectários debitados do varejista), acrescido de uma “MVA” adequada ao contexto das operações de seus revendedores no mercado de consumo”.

Ressalta que os consultores normalmente desenvolvem outra ocupação e na maioria dos casos exercem a atividade de revenda como complementação. Para tanto, recebem catálogos, confeccionados a pedido da empresa Líder (Doc. 06 a 08), contendo mostruário dos produtos e uma indicação dos valores de referência, de caráter indicativo, que em muitos casos não são praticados junto aos seus clientes, utilizando-os mais como material de demonstração dos produtos, além de atuarem algumas vezes como “consumidores finais”.

Completa que a prática de preços inferiores aos valores de referência do catálogo e autoconsumo acarretam que a efetiva margem de agregação na revenda dos produtos não seja refletida nos catálogos, fazendo com que o valores dos mesmos não expressem o preço praticado na revenda das mercadorias para consumidores finais, sendo, assim, inservíveis para utilização como base de cálculo do ICMS-ST, que, embora presumida, deve guardar correlação com o real valor da operação, sob pena de violação ao princípio da capacidade contributiva.

Faz referência a estudo realizado pela Fundação Getúlio Vargas – FGV (Doc. 09) realizado a pedido da Associação Brasileira das Empresas de Venda Direta – ABEVD, que serviu de fundamento para a fixação das MVA aplicáveis às operações com cosméticos, artigos de perfumaria, higiene pessoal e toucador no âmbito do Estado de São Paulo, onde, segundo afirma ficou constatado que os valores de referência veiculados em catálogos raramente são observados, ou seja, não existe correspondência entre os valores dos catálogos e aqueles praticados nas operações realizadas entre revendedores e consumidores finais.

Assegura que o Supremo Tribunal Federal decidiu em diversas oportunidades, que a base de cálculo presumida deve se aproximar o máximo possível da realidade, em respeito à proporcionalidade e à capacidade contributiva citando trecho da decisão da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851/AL, Relator Ministro Ilmar Galvão, DJ de 13/12/2002.

Afirma que foi cientificada da lavratura do presente Auto de Infração (nº 206912.0008/17-1 - Doc. 03), exigindo ICMS-ST relativos às operações subsequentes praticadas por contribuintes localizados no Estado da Bahia com produtos remetidos a partir de seu estabelecimento localizado no Estado de São Paulo, no período de janeiro de 2013 a dezembro de 2016, cuja descrição da infração consta que a *“irregularidade decorreu do fato da empresa não ter feito a retenção do ICMS, apesar de figurar como contribuinte substituto que opera no sistema de ‘marketing direto’”*, tendo o Fisco baiano entendido que a Autuada deveria ter adotado os valores de referência constantes dos catálogos fornecidos aos revendedores autônomos como base de cálculo do ICMS-ST.

Assegura que demonstrara ser a exigência fiscal insubsistente, porque, embora reconheça ser a responsável pela retenção e recolhimento do ICMS-ST devido nas operações praticadas entre os revendedores autônomos e os consumidores finais, o tributo jamais poderia ser apurado com base nos valores constantes em catálogos, de responsabilidade de outra empresa, como realizado pela fiscalização – o que compromete a certeza e liquidez do auto de infração, tendo em vista que a legislação é clara no sentido de que apenas os valores contidos em publicações emitidas pelo fabricante ou remetente dos produtos poderia ser adotada como base de cálculo do ICMS-ST.

Acrescenta que o Estado da Bahia jamais providenciou estudo, levantamento ou pesquisa que comprovasse a conformidade entre os valores de referência constantes do catálogo e as práticas efetivas de mercado dos revendedores, o que, somente em caso positivo, facultaria a adoção das aludidas referências como base de cálculo do ICMS-ST.

Aduz que o entendimento adotado pelo fisco baiano, na lavratura do presente auto de infração contradiz com o comportamento que resultou no ajuizamento das Execuções Fiscais números 0532367-12.2017.8.05.0001 e 0529713-52.2017.8.05.0001 (Doc. 10) e nas quais se exigia o pagamento de supostas diferenças de ICMS-ST (doc. 11).

É que, afirma, como será demonstrado, as supostas diferenças do imposto exigidas nas execuções fiscais foram apuradas mediante somatório do preço de revenda dos produtos e de uma “MVA” de 81,46%, o que significa que o próprio Fisco baiano já reconheceu a inaplicabilidade dos valores de referência veiculados em catálogo para fins de apuração do ICMS-ST devido pela **Impugnante**.

Tal fato, além de evidenciar a própria inaplicabilidade dos catálogos para apuração do ICMS-ST, revela que o Fisco baiano abrupta e ilegalmente modificou o seu entendimento acerca dos critérios para o cálculo do referido imposto, de modo que a aplicação retroativa desse novo critério jurídico de lançamento configura claríssima ofensa ao art. 146 do CTN.

Aduz que ainda que se pudesse admitir a possibilidade de alteração do critério jurídico do lançamento do ICMS-ST para fatos pretéritos, mesmo assim seria descabida a exigência de quaisquer valores a título de juros de mora e multa, na forma do art. 100, parágrafo único, do CTN, em razão das práticas reiteradas das autoridades administrativas quanto à forma de apuração do ICMS-ST, ou, ao menos, da multa, tendo em vista que a conduta da fiscalização gerou, no mínimo, dúvida razoável, aplicando-se ao caso o art. 112 do CTN.

No item “IV – ESCLARECIMENTOS PRÉVIOS”, relata que antes de ser notificada deste AI foi citada judicialmente das duas execuções fiscais propostas pelo Estado da Bahia, já mencionadas, que

visavam à cobrança de supostos débitos de ICMS-ST relativos ao período de maio/2016, nos valores originais de R\$14.027,06 e R\$22.006,25, cujas bases de cálculos do ICMS-ST corresponde ao preço da revenda dos produtos acrescido de MVA de 81,46% (Doc. 11).

Com a presente autuação, esse entendimento foi profundamente alterado causando surpresa pelo fato de que, agora, o fisco baiano entende que a base de cálculo do ICMS-ST deverá corresponder ao valor de referência veiculado nos catálogos dos produtos. Ou seja, a acusação fiscal está baseada no cometimento de uma conduta que, anteriormente, não só era considerada legítima pelo Estado da Bahia.

Registra que o ICMS-ST exigido também vem sendo cobrado dos franqueados da Líder, que revendem os produtos adquiridos da Autuada para os revendedores autônomos, através de autos de infração que se referem aos mesmos fatos geradores que motivaram a lavratura da acusação fiscal ora combatida.

Frisa que o Fisco somente poderia proceder a um único lançamento tributário, que deveria estar contido em um mesmo auto de infração, não havendo respaldo legal para a lavratura de autos de infração distintos. Ou seja, a fiscalização está exigindo o recolhimento de um único débito tanto do contribuinte substituto quanto do responsável solidário (franqueados), que pode levar à dupla exigência de um único débito, resultando em enriquecimento sem causa por parte do Estado.

Completa que, ou se cancelam as autuações lavradas contra os estabelecimentos franqueados – tendo em vista que a cobrança já foi direcionada ao contribuinte substituto (a Autuada) –, ou então deve ser cancelado este auto de infração – uma vez que os responsáveis solidários já foram intimados para cumprir a obrigação tributária, não se podendo admitir cobranças em duas “frentes”.

No item “V.1.1. – Da inaplicabilidade dos valores de catálogo emitidos por empresa não-fabricante e não-remetente dos produtos comercializados”, passa a discorrer acerca do “*descabimento dos valores de referência veiculados em catálogo para apuração da base de cálculo do ICMS-ST*”, aduzindo que demonstrará suas razões pelas quais o ICMS-ST incidente sobre a remessa de seus produtos a estabelecimentos franqueados localizados no Estado da Bahia não deve ser apurado com base nos valores de referência veiculados em catálogo, mas sim, mediante o somatório do valor da revenda acrescido de uma MVA. Para tanto, afirma que entende ser inaplicável a utilização dos valores de referência constantes em catálogo, à vista das regras da LC 87/1996, do Convênio ICMS 45/99 e do próprio RICMS/BA, que permitem a adoção de tais publicações apenas quando emitidos pelo fabricante, importador ou remetente da mercadoria.

Reproduz o § 3º do art. 8º da LC nº 87/96 para dizer que o próprio fisco baiano tem dúvidas quanto: (I) aos critérios de apuração do ICMS-ST (retirando qualquer tipo de liquidez e certeza do débito constituído pelo auto de infração); (II) à definição do sujeito passivo e; (III) aos procedimentos visando à cobrança de tributos supostamente devidos.

No item “V – DO DIREITO – Do descabimento dos valores de referência veiculados em catálogo para apuração da BC”, reforça o entendimento que somente o preço sugerido pelo fabricante ou pelo importador poderá ser utilizado para a determinação da base de cálculo do ICMS-ST, ao passo que o Convênio ICMS 45/99, na Cláusula Terceira, define que a base de cálculo da exação corresponderia “*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*”. Já o RICMS/BA dilatou a hipótese de aplicação dos preços sugeridos em catálogos para os casos em que tais publicações sejam fornecidas também pelos remetentes, aspecto que não abordará na defesa.

Após reproduzir o art. 333, do RICMS-BA/2012, diz que a utilização dos catálogos para fins de apuração do ICMS-ST, de acordo os normativos citados, somente é possível quando essas publicações forem emitidas pelo fabricante, importador ou remetente do produto.

Fala que auto de infração foi lavrado sob a acusação de que a **Impugnante** teria efetuado recolhimento insuficiente de ICMS-ST no período de janeiro/2013 a dezembro/2016, uma vez que não teria adotado os valores de referência veiculados nos catálogos dos produtos *Hinode* para apuração da exação, como supostamente disciplinaria o Convênio ICMS nº 45/99, mas que a **Impugnante**, fabricante e distribuidora de mercadorias aos franqueados da LÍDER (franqueadora) localizados no Estado da Bahia – que, por sua vez, revendem as mercadorias aos Consultores –, **NÃO emite os catálogos dos produtos *Hinode* e tampouco define (ou sugere) os valores de referência veiculados nessas publicações,** de modo que entende ser ilegal exigir ICMS-ST devido pela Impugnante com BC correspondente a valores de referência veiculados em catálogos que não emite (docs. 06 a 08).

Diz ser inviável e ilegal definir, como base de cálculo do ICMS-ST apurado na autuação, os valores de referência veiculados nesses catálogos, já que a franqueadora Líder não é fabricante, importadora e tampouco remetente dos produtos *Hinode* e que os catálogos dos produtos *Hinode* são emitidos pela franqueadora a qual, inclusive, é a responsável pela definição dos valores de referência. Razão pela qual, no seu entendimento o Estado da Bahia reconheceu a inaplicabilidade dos valores constantes nos catálogos para fins de apuração do ICMS-ST.

Frisa novamente que a cobrança de supostos débitos de ICMS-ST relativos ao período de maio/2016, que o Estado da Bahia ajuizou através das Execuções Fiscais 0532367-12.2017.8.05.0001 e 0529713-52.2017.8.05.0001 (doc 10), o crédito tributário foi apurado mediante o somatório do valor da revenda (quando da saída dos produtos do estabelecimento) acrescido de MVA de 81,46%, consoante disposto no Anexo 1 do RICMS/BA, confirma que a base de cálculo dos débitos exigidos não foi apurada de acordo com o valor de referência contido nos catálogos dos produtos *Hinode* emitidos pela Líder. Este fato confirma a improcedência a exigência fiscal, na medida em que contraria o disposto no §3º do art. 8º da LC 87/96, na Cláusula Terceira do Convênio ICMS 45/99 e no art. 333, §2º, do RICMS/BA.

No item “V.1.2 – Da ausência de estudos e levantamentos que comprovem a aplicabilidade do catálogo”, alega que a exigência fiscal somente poderia prosperar se o Estado da Bahia tivesse realizado estudos e levantamentos evidenciando que os tais valores contidos nos catálogos seriam de fato e obrigatório utilizados pelos revendedores autônomos.

Argumenta que o regime de substituição tributária atribui a responsabilidade pela apuração e recolhimento do ICMS relativo a fatos geradores ocorridos posteriormente, ao sujeito passivo em momento imediatamente anterior na cadeia de circulação de mercadorias, ou seja, a incidência do ICMS é concentrada em um único sujeito passivo da cadeia produtiva.

Reproduz excerto doutrinário de Humberto Ávila para afirmar que ao permitir a cobrança de tributos antes da concretização do fato gerador correspondente, a norma não admite o “abandono” do fato gerador que deverá ocorrer posteriormente, pois *“a CF/88 não autoriza o legislador a adotar qualquer base de cálculo para a obrigação com substituição, mas apenas aquela cuja grandeza corresponda ao fato que deva ocorrer posteriormente”*.

Com o mesmo objetivo, também reproduz doutrina de Heleno Taveira Torres, que em parecer elaborado a pedido da Associação Brasileira de Empresas de Venda Direta – ABEVD, (Doc. 13) afirma que a base de cálculo do ICMS-ST não pode ser aleatória, devendo necessariamente mensurar, de maneira adequada, um efeito futuro, em respeito à capacidade contributiva.

Aduz que a legislação que aborda o instituto da substituição tributária reflete o cuidado ao definir a base de cálculo do imposto, por se tratar de hipótese de recolhimento antecipado de imposto, cujo fato gerador ainda não ocorreu. O art. 8º da LC 87/96 tem o propósito de fornecer os requisitos para apuração de uma base de cálculo presumida mais próxima possível da realidade, de forma a impedir o eventual desvirtuamento do imposto – com utilização das chamadas “pautas fiscais” – e a violação ao princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, da Constituição Federal). Nesse sentido, a LC 87/96 exige a realização de pesquisas, levantamentos e estudos por parte do fisco – com participação da entidade de classe representativa do respectivo setor – para

aferição dos preços efetivamente praticados no mercado, o que servirá de parâmetro para fixação de uma base de cálculo presumida que reflita o valor da operação realizada.

Também reproduzindo trecho de parecer dos Professores Sacha Calmon e Misabel Derzi, elaborado a pedido da ABEVD (Doc. 14), diz que nele se concluiu que a observância dos requisitos previstos no art. 8º, §4º, da LC 87/96 tem o propósito de impedir o aumento excessivo (e sem base factual) da carga tributária incidente na cadeia econômica e a adoção da chamada “pauta fiscal”.

Seguindo, passa a tratar da impossibilidade de utilização de catálogos como base de cálculo do ICMS-ST, pois, afirmando que a regra geral, na definição da base de cálculo do ICMS nas hipóteses envolvendo a substituição tributária, conforme prevê o inciso II do art. 8º da LC 87/96, corresponde ao somatório entre o valor da operação própria realizada pelo substituto tributário, o montante relativo ao seguro, frete e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes e a margem de valor agregado – MVA.

Pondera que a LC 87/96 (no § 6º do art. 8º), autoriza a adoção de uma base de cálculo diversa, que deverá corresponder ao preço ao consumidor final usualmente praticado no mercado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, apurada conforme regras do § 4º do mesmo artigo, ressaltando que tal preço deve, necessariamente, ser apurado pelas regras estabelecidas no citado § 4º, o que leva ao entendimento de que o “preço ao consumidor” não pode ser adotado aleatoriamente e sua aferição deve se dar por meio de pesquisas, estudos e levantamentos – exatamente como ocorre com a MVA.

Diz que o Supremo Tribunal Federal já definiu, em diversas oportunidades que a base de cálculo presumida deve se aproximar o máximo possível da realidade, em respeito à proporcionalidade e à capacidade contributiva, citando novamente o entendimento preferido em julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851/AL, pelo Ministro Ilmar Galvão, e destaca o voto proferido o julgamento do Recurso Extraordinário nº 213.396, colacionando ainda trechos da doutrina do Prof. Marco Aurélio Greco sobre a necessidade do fato presumido antecipar, com razoável certeza, a sua dimensão e respeito à proporcionalidade e proibição de excesso para definir base de cálculo, mencionando os levantamentos e pesquisas de mercado em consonância com as normas do Conv. ICMS 45/99.

Ressalta a necessidade dos Estados e o Distrito Federal promoverem estudos, levantamentos e pesquisas para verificar se os valores de referência veiculados em catálogos são ou não observados pelos revendedores autônomos, não cabendo a presunção do uso desses valores pelos revendedores nas vendas, pois preço de venda de um produto no varejo é extremamente volátil, nem poderia ser diferente, pois é garantia o direito à livre iniciativa e à livre concorrência, sendo vedada a fixação de preços para observância obrigatória por parte dos revendedores.

Afirma que é necessário analisar um caso concreto para afirmar se a utilização de uma lista ou catálogo pode ser admitida como base de cálculo do ICMS-ST. Tal exigência se faz necessária para que a base de cálculo “se aproxime o mais possível da realidade, ajustando o respectivo valor às leis de mercado, para não onerar o contribuinte nem tampouco prejudicar o Fisco” (Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851/AL, Relator Ministro Ilmar Galvão, DJ de 13/12/2002). Caso contrário, caracteriza a tributação do ICMS-ST com base em presunções.

Aborda a situação concreta, ressaltando a ausência de estudos e levantamentos realizados pelo Estado da Bahia e diz ser essa a razão pela qual não se pode admitir o cálculo do ICMS-ST com base em listas ou catálogos, que afirma serem emitidos pela Líder, os quais não refletem os valores que serão praticados na operação subsequente e argumenta que o contrário significa: “(I) exigir o recolhimento antecipado do ICMS sobre valor que sabidamente não se verificará ou (II) exigir o recolhimento do ICMS totalmente desvinculado da ocorrência do fato gerador, violando (a) a legalidade; (b) a economicidade – base de cálculo e alíquota do tributo; e (c) a capacidade contributiva”. E reforça mais uma vez que em razão da natureza do mercado e produtos envolvidos, parte das mercadorias remetidas é adquirida para o próprio consumo dos

revendedores, sendo que outra parte é por eles vendida por preços inferiores àqueles veiculados em catálogos.

Anexa o Doc. 05, contendo fichas cadastrais de consultores junto à Líder demonstrando que os valores indicados nos catálogos são meras sugestões, podendo ser observados ou não pelos revendedores e novamente destaca as disposições contratuais referentes ao “Consultor Independente” para reafirmar que o mesmo é empreendedor de livre iniciativa, não tendo qualquer subordinação à Líder, ou seja, o revendedor autônomo não possui qualquer vínculo com a Líder (emitente dos catálogos) ou com a Autuada (fabricante e distribuidora), tampouco com os estabelecimentos franqueados da Líder.

Esclarece que o “lucro” obtido pelos revendedores advém da diferença entre o valor da aquisição e do preço da revenda dos produtos praticados, indicando que não é lógico a Autuada, a Líder ou seus franqueados estabelecer o preço final de venda aos consumidores.

Volta a frisar que não há pesquisa ou levantamento para servir de base para a fiscalização impor a utilização dos catálogos para apuração do ICMS-ST, pois não existe prova de que os “preços sugeridos” são efetivamente observados pelos revendedores autônomos e evidentemente o teor do auto de infração revela a ausência dessa prova, haja vista que o Estado da Bahia simplesmente “presume” que tais valores de referência são observados, caracterizando uma clara presunção que viola acintosamente a legislação.

Destaca que a jurisprudência dos Tribunais Superiores é firme em afastar a utilização de preços ou MVA sem a realização de estudos, transcrevendo trecho do voto resultante do julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 278348/ES, Relator Ministro Dias Toffoli, julgado em 05/03/2013 para destacar os seguintes trechos *“À luz da atual legislação em vigor, é inadmissível a fixação da base de cálculo do ICMS com apoio em pautas de preços ou valores (pautas fiscais), porquanto a lei exige que a base impositiva do imposto seja o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria.(...) Mesmo nas hipóteses em que a base de cálculo do ICMS é presumida, para fins de substituição ou antecipação tributária, não se autoriza a utilização de pauta fiscal. Nessas operações em que a base impositiva é ficta, emprega-se a técnica da margem de valor agregado, nos termos do art. 8º, II, alíneas “a”, “b” e “c”, da Lei Complementar nº 87/96”*.

Reproduz, ainda, trecho do julgamento do Superior Tribunal de Justiça do Recurso em Mandado de Segurança nº 18.473/PA, Relator Ministro Francisco Falcão, 1ª Turma, DJ de 19/12/2005, destacando que a MVA *“será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei” (art. 8º, inc. II, §4º)*”, além de outros trechos referentes a outros julgamentos.

Afirma que a decisão da 2ª Turma do STJ reforça o entendimento de que a adoção de preços meramente sugeridos, que não reflitam, comprovadamente, preços de mercado, caracterizam-se como pautas fiscais, conforme decisão do julgamento do Agravo Regimental não provido (Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1.359.721/RS, Relator Ministro Herman Benjamin, 2ª Turma, DJ-e de 19/04/2011, cujo trecho transcreve e destaca *“Não se trata, portanto, de adoção dos valores de mercado, baseada nos preços compilados por revistas especializadas, o que é admitido pela jurisprudência do STJ, mas sim de verdadeira pauta fiscal, vedada nos termos da Súmula 431/STJ.”*

Completa, citando decisão do STJ (Recurso Especial nº 1.519.034/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, julgado em 15/08/2017) mantendo acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul que reconheceu ser ilegal a apuração do ICMS-ST sobre medicamentos de acordo com os preços máximos ao consumidor (também previstos em



“tabelas”), muito superiores aos efetivamente praticados pelo mercado, conforme comprovado pericialmente.

Reforça que, em vista da ausência de estudos e pesquisas no Estado da Bahia que comprovem ser os valores sugeridos em catálogos observados pelos revendedores autônomos, deve ser reconhecida a absoluta inaplicabilidade da utilização desse critério para apuração da base de cálculo do ICMS-ST, cancelando-se integralmente o auto de infração.

Passa a abordar a vedação à retroatividade de novos critérios jurídicos, aplicabilidade do art. 146 do CTN, ressaltando que outro fator a ser considerado refere-se à modificação de critério jurídico do lançamento, que somente pode ser efetivada para fatos geradores ocorridos antes da sua introdução, na forma do art. 146 do CTN, que assim dispõe: *“Art. 146. A modificação introduzida de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”*. Dessa forma, diz entender que o dispositivo exclui das novas interpretações do fisco os atos já analisados sob a vigência de interpretação anterior, conferindo estabilidade às relações tributárias.

Reproduz trecho de doutrina de Misabel Derzi, para destacar seu entendimento acerca da abrangência do art. 146 do CTN, que, segundo a mesma, estaria calcado na teoria da aparência: *“O art. 146 citado é o melhor exemplo da aplicação da teoria da aparência no Direito Tributário. Sabe-se que a teoria da aparência é fundada e justificada na responsabilidade pela confiança gerada. O contribuinte deve poder confiar nos atos administrativos individuais praticados pela Administração tributária.”*, o que torna o caso em discussão uma violação ao art. 146 do CTN, pela pretendida aplicação de novo critério jurídico de lançamento para situações pretéritas à sua introdução, haja vista que a autuação se deu sob a alegação de que a Autuada deveria ter utilizado os valores de referência contidos nos catálogos dos produtos Hínde emitidos pela empresa Líder como base de cálculo do ICMS-ST, entretanto, esse não era o entendimento a respeito da apuração do imposto, que vinha sendo aplicado pelo próprio Estado da Bahia até então, conforme já abordado.

Ressalta que pode ser possível alterar os critérios jurídicos do lançamento do ICMS-ST – ainda que, por implicar modificação da forma de apuração do imposto, possa gerar insegurança jurídica no contribuinte –, o novo entendimento não pode ser aplicado retroativamente, isto é, para fatos geradores ocorridos antes da sua introdução, como disciplina claramente o art. 146 do CTN, o que deduz que *“se o Estado da Bahia entende, agora, que a base de cálculo do ICMS-ST devido pela Impugnante deve corresponder aos valores de referência veiculados em catálogo, esse entendimento não pode produzir qualquer efeito sobre os fatos geradores ocorridos no passado, os quais devem ser analisados sob a ótica do critério jurídico anterior.”*. Reproduz ementa do Recurso Extraordinário nº 104.226-SC, Rel. Min. Francisco Rezek, 2ª Turma, DJ 12/04/1985 a respeito da impossibilidade de o Fisco modificar os critérios jurídicos do lançamento.

Escreve, referindo as ações de Execução Fiscal, já citadas, que o fisco baiano considerava como base de cálculo do ICMS-ST o preço de revenda acrescido de MVA que, após verificar o suposto pagamento insuficiente relativamente ao período de maio/2016, inscreveu os débitos na dívida ativa e ajuizou as respectivas execuções fiscais. Considerando que os débitos inscritos em dívida ativa gozam de presunção de certeza, liquidez e exigibilidade, não pode o Estado da Bahia considerar que teria havido “erro de fato” nas autuações, podendo-se no máximo afirmar que, do ponto de vista da fiscalização –teria havido má-avaliação dos fatos já conhecidos, mas não “erro de fato”.

Reproduz trechos de decisões sobre a matéria do Superior Tribunal de Justiça no REsp 1174900/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJ-e 09/05/2011 e do STF: Recurso Especial nº 1.115.501/SP, Relator Ministro Luiz Fux, 1ª Seção, DJ-e de 30/11/2010.

Finaliza que o auto de infração deve ser cancelado, para fins de observância do disposto no art. 146 do CTN, considerando que o próprio Estado da Bahia adotava o critério jurídico de lançamento do ICMS-ST que ora reputa ilegal.

Observa que, ainda que o auto de infração não seja cancelado, é necessário afastar a cobrança dos juros de mora e das multas, nos termos do art. 100, parágrafo único, do CTN, fundamentando-se que as chamadas “práticas reiteradas” que tem a acepção de um costume fiscal, admitido expressa ou tacitamente, como foi o caso, se reportando ao tributarista Luciano Amaro.

Frisa não haver dúvidas que no caso em análise o critério jurídico de lançamento do ICMS-ST adotado pelo Estado da Bahia antes da lavratura deste auto de infração – o qual resultou, inclusive, no ajuizamento de 2 (duas) execuções fiscais representou prática reiterada capaz de ensinar a aplicação do disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN, ou seja o Estado da Bahia aceitou e endossou a conduta da Autuada de apurar o ICMS-ST pelo somatório do preço de revenda acrescida de MVA.

Destaca Acórdão CS nº 0121-21/02, da Relatora Ivone de Oliveira Martins, julgado em 28/08/2002, cujo entendimento foi no sentido de que situações como a presente, nas quais havia indicativos de que o Fisco – expressa ou tacitamente – aceitava como válida a postura adotada pelo sujeito passivo.

Faz referências também a decisões do Conselho Especial do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais – Acórdão nº 3.300/07/CE, Relator Edvaldo Ferreira, Conselho Especial, j. 12/11/2007.

Diz que, em se entendendo que a forma de apuração do ICMS-ST adotada pela Autuante não teria sido corroborada por uma prática reiterada da Administração Tributária, então faz-se ao menos necessário o reconhecimento de que sua conduta estava pautada, no mínimo, em uma dúvida razoável, e atrair a aplicação do art. 112, II, do CTN. De acordo com este dispositivo, as normas fixadoras de penalidades devem ser interpretadas em favor do sujeito passivo, quando pairar dúvida acerca da estrita natureza ou circunstâncias materiais do fato, materializando a segurança jurídica do contribuinte em relação a atos controversos, justifica a atenuação de gravames legais. Não se está a afastar a aplicação de lei, mas sim a considerar as específicas circunstâncias e a existência de dúvida plausível para afastar a incidência de normas punitivas.

Por fim, repete mais uma vez que adotou a interpretação fundamentada na lei – de que a base de cálculo do ICMS-ST deveria corresponder ao preço de revenda acrescido de MVA, nem mesmo as próprias Autoridades Administrativas cogitavam apurar o referido imposto de outra forma. Portanto, deve ao menos ser afastada a exigência da multa aplicada, com base no art. 112, II, do CTN.

Pugna pelo acolhimento da impugnação, para que seja integralmente cancelado o auto de infração.

Às fls. 378-473, as Autoridades Fiscais autuantes contestam os argumentos defensivos com a seguinte Informação Fiscal.

De logo, esposam a estratégia da defesa como frágil, inconsistente e contraditória:

*“Frágil porque não há nela a mínima motivação jurídica capaz de desfigurar a autuação, visto que as razões de direito apresentadas não se coadunam com o enquadramento legal das operações promovidas pela empresa, conforme será minudenciado no próximo tópico.*

*Inconsistente porque à vista dos fatos incontroversos identificados no caso – prática de vendas pelo sistema de venda “porta-a-porta” – as provas arroladas não dão lastro à “realidade” informada pelo contribuinte, consoante também será demonstrado a seguir.*

*Contraditória porque, embora o sujeito passivo confesse em diversas passagens ser substituto tributário na relação travada com os clientes, não cuidou ele de providenciar o recolhimento do ICMS após a autuação, mesmo com base nos critérios de quantificação que entende corretos.”*

Escrevem que a defesa se limita a discutir a base de cálculo a ser adotada nestas transações, MVA em vez de preço sugerido em catálogo. Entretanto, a Autuada, não optou em pagar sua dívida nestas bases e discutir as diferenças remanescentes.

Ressaltam que a impugnação é repetitiva, a exemplo da transcrição de inúmeras vezes do art. 333 do RICMS-BA, (fls. 41, 48, 54 e 60), sendo necessário sistematizar as linhas argumentativas para o esclarecimento das questões.

Lembram também que a defesa afirma que antes de efetivar a exigência fiscal, o Estado da Bahia deveria ter produzido estudos estatísticos para saber se o preço sugerido no catálogo corresponde ao preço negociado pelos consultores.

Afirmam que a defesa entende que o presente PAF quando utiliza como base de cálculo para cobrança do imposto, o preço sugerido em vez de MVA, significa mudança do critério jurídico do lançamento, ao arrepio do art. 146 do CTN. Entretanto, demonstrará que não se trata de mudança de critério jurídico, mas, em face de erro de fato, da aplicação correta da base de cálculo prevista no Conv. ICMS 45/99 para as operações praticadas.

Seguindo, após apontarem as questões subsidiárias suscitadas pelo Impugnante (dispensa de juros e multas e possibilidade de dispensa de sanções pecuniárias, casos previstos nos artigos 100 e 112 do CTN) e sumarizarem os argumentos expostos na Informação fiscal, adentram por seus contra-argumentos.

No item “2.1. – O FATO CONTROVERSO”, dizem que a Autuada *“realizava vendas de produtos por ela fabricados para distribuidoras situadas na Bahia, os quais eram repassados para consultores cadastrados que, por sua vez, os revendiam para consumidores finais. Estas últimas vendas eram efetivadas com auxílio de catálogos, nos quais se expunha o produto, suas características e respectivo preço a título de sugestão. Operações típicas de marketing direto, cuja fase final desemboca em pequenos revendedores autônomos atuando junto aos consumidores finais, aos quais escolhiam os produtos expostos nos referidos catálogos, cada um deles acompanhado por um preço sugerido”*.

Falam não haver como contestar este fato, comprovado mediante esquema elucidativo de como funciona a cadeia produção/consumo das mercadorias comercializadas, apresentado pela defesa e que, conforme trechos da Impugnação que reproduzem em destaque, a Autuada reconhece ser o sujeito passivo por substituição, portanto responsável pela retenção e recolhimento do imposto devido por todos os agentes econômicos integrantes da cadeia produtiva, conforme declara várias vezes na defesa, sendo que a prova cabal de o autuado ser o responsável pela ST reside no fato dele ter recolhido sob tal regime jurídico, até porque o lançamento se refere a retenção e recolhimento a menos que o devido visto ter sido efetuado com a integração da MVA no preço da mercadoria e não sobre o preço sugerido em catálogo.

Anexam, em mídia eletrônica (Doc. 01) e excertos em mídia impressa (Doc. 02-A a 02-J), os catálogos que serviram de base para a autuação, mostrando que ali constavam produto e respectivo preço, também para corroborar que as publicações são de emissão da própria autuada.

Asseguram que é incontestável o fato da Autuada atuar como fabricante e remetente de mercadorias destinadas à Bahia, a serem negociadas por pequenos revendedores junto aos consumidores finais, dentro da estratégia comercial conhecida no mercado como “marketing direto”, “venda direta” ou venda “porta-a-porta”, assim como o fato que os preços constantes nos catálogos representam sugestão de valor a ser negociado com os consumidores finais.

Certificam que não há dúvidas quanto ao entendimento da Autuada enquadrar-se como substituta tributária, responsável pela retenção e pagamento do ICMS devido nas operações subsequentes, conforme as cláusulas primeira, segunda e terceira do Conv. ICMS 45/99, do qual São Paulo (sede da Autuada) e Bahia são signatários, c/c art. 10 da Lei 7.014/96.

Transcrevem os artigos 150 e 155 da Constituição Federal, art. 8º da Lei Complementar nº 87/97, onde consta a definição das diversas modalidades de substituição tributária e bases de cálculo

correspondentes, autorizadas e descreve de forma clara e didática acerca dessas modalidades previstas no §1º do art. 8º da Lei Complementar 87/96, para destacar que:

- I. *O inciso I prevê a conhecida “substituição tributária para trás”, diferimento, ou a substituição tributária concomitante, cuja base de cálculo será o próprio valor da operação ou da prestação. O inciso II prevê o caso da substituição tributária progressiva ou “para frente”, alcançando fatos geradores futuros, e que, portanto, demandam uma estimação prévia da base de cálculo para efeito de pagamento do ICMS a partir de algumas modalidades;*
- II. *A primeira modalidade considera o valor da operação ou prestação praticada pelo substituto, (operação ou prestação própria), acrescida de encargos (seguro, frete e outros cobrados ou transferíveis para o comprador da mercadoria ou tomador do serviço), acrescida de uma margem de valor agregado – MVA, (alíneas a, b e c), que deverá apurada a partir de levantamentos estatísticos no sentido de se encontrar a média ponderada dos preços praticados no varejo (§4º);*
- III. *A base de cálculo pode ser alternativamente o preço ao consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, em condições de livre concorrência, desde que se continue fazendo o levantamento estatístico previsto no § 4º;*
- IV. *Pode ainda a base de cálculo do ICMS ser estabelecida com fulcro em preço único ou máximo fixado pelo órgão público competente;*
- V. *Pode ainda a base de cálculo ser quantificada levando em consideração os preços finais a consumidor sugeridos pelo próprio fabricante ou importador (§3º).*

Sintetizam que a LC 87/96, admite para efeito de cálculo do ICMS na substituição tributária, três formas: “**a) Valor da operação praticado pelo substituto + encargos + MVA; b) Preço ao consumidor único ou máximo estipulado por órgão público; e c) Preço ao consumidor sugerido pelo fabricante ou importador.**”. Ou seja, qualquer destas formas adotadas, não fere a Constituição.

Transcrevem os artigos 8º e 10 da Lei nº 7.014/96, destacando a regra contida no §5º do art. 8º que criou a responsabilidade solidária do substituído pelo pagamento do imposto não retido pelo substituto tributário localizado em outro Estado, compelido a assim proceder por força de acordo interestadual, mas que deixou de cumprir com a obrigação.

Realçam que o art. 10 prevê a responsabilidade pela substituição progressiva por parte de contribuintes situados em outro Estado, prevista em Convênios ou Protocolos de ICMS aprovados no Confaz, ao promoverem operações interestaduais destinadas para a Bahia.

Dizem que o acordo interestadual que disciplina o regime jurídico da substituição tributária para frente aplicável em operações mercantis interestaduais que ensejem vendas diretas pelo sistema “porta-a-porta”, é o Convênio ICMS 45/99, que transcreve as Cláusulas primeira até a Terceira.

Aduzem que definitivamente o Conv. ICMS 45/99 é a norma que define as regras pelas quais os substitutos tributários procedem ao cálculo e recolhimento do imposto, além de atender a eventuais obrigações acessórias nas operações interestaduais relacionadas com o marketing direto, que adota a sistemática mista, com aplicação preordenada de metodologias previstas na LC 87/96 para definição da base de cálculo.

Destacam que, por se tratar de um Convênio autorizativo, a cláusula segunda estipula que a operacionalização da substituição tributária prevista, deverá ser implantada pela unidade federada de destino da mercadoria, regra acolhida pela legislação baiana no art. 333 do RICMS-BA.

Chamam a atenção para a cláusula terceira que admite das três modalidades de base de cálculo previstas na LC 87/96 nas operações com marketing direto, cuja adoção não fica a critério do fisco, tampouco do contribuinte, na medida que prevê uma metodologia: não sendo a primeira possível, alternativamente adota-se uma segunda e como última opção a terceira.

Completam que inicialmente se deve utilizar-se como base de cálculo o preço de venda ao consumidor constante de tabela estabelecida por órgão competente, na falta desta, o preço sugerido pelo fabricante ou remetente, assim compreendido aquele indicado em catálogo ou lista de preços de sua emissão, acrescido em ambos os casos, do valor do frete quando não incluído no preço e em último caso a base de cálculo será a definida na legislação da unidade da

Federação de destino das mercadorias. No caso da Bahia a base de cálculo é aquela constante no Anexo I do RICMS/2012.

Reproduzem o art. 333 do RICMS/2012, para destacar as regras voltadas para a tributação antecipada em operações interestaduais caracterizadas como de venda direta, e assinala que o §1º estipulou que a substituição vale quando as mercadorias são encaminhadas para contribuinte inscrito, exceto se o destinatário for filial atacadista, que não é o caso das mercadorias remetidas pela autuada, logo esta excepcionalidade não se aplica ao presente PAF.

Enfatizam que o RICMS/2012 estabeleceu no § 2º as duas primeiras hipóteses de quantificação da base de cálculo previstas no citado convênio: *“...primeiro o preço máximo tabelado pelo poder público e, na falta deste, o preço sugerido informado em lista ou catálogo do remetente, para só depois, ante a inexistência destas duas opções, em paragrafo apartado, vislumbrar a possibilidade de uso da MVA arrolada no Anexo 1 do RICMS”*.

Destacam que o § 6º determina que a empresa sediada em outra unidade federativa inscrever-se-á no cadastro baiano na condição de substituto tributário, regra não observada pela Autuada, já que não possuía inscrição estadual na época da auditoria.

Advertem que o § 7º prevê uma quarta modalidade de determinação da base imponible em situações excepcionais, aquela referenciada em Termo de Acordo pactuado entre o contribuinte e a Secretaria da Fazenda, diferente do preço tabelado, sugerido ou embutindo-se a MVA.

Afirmam que a autuação não deixa dúvidas quanto a sua caracterização de comercialização de mercadorias pelo sistema de marketing direto, devendo observar as normas citadas da CF/88, LC 87/96, Lei 7014/96, Conv. ICMS 45/99 e RICMS-BA, sendo assim, foram aplicadas *“a segunda metodologia prevista no Conv. ICMS 45/99, qual seja, a de considerar os preços sugeridos constantes nos catálogos da “Hinode”, após descartarem a primeira opção de modalidade, isto é, aplicar as tabelas publicadas pelos órgãos públicos competentes, exatamente porque elas inexistem.”*, catálogos que existem e possuem preços indicados como sugestão ao consumidor final.

Registram que, apesar de reconhecer ser sujeito substituto, a Autuada sequer providenciou o pagamento daquelas operações em que não houve a retenção (objeto do AI nº 2069120008/17-1), mesmo adotando este critério incorreto. OK

Dizem que a Autuada procedeu à retenção do imposto do modo que entendeu, atuando como se fosse legislador, a estabelecer a MVA que julgou apropriada ou conveniente e ao calcular a base de cálculo, normatizou em causa própria.

Asseveram que a responsabilidade da Autuada por substituição é fato incontroverso no PAF, entretanto discorda da fixação da base de cálculo do ICMS ser o preço sugerido, porque os catálogos dos produtos não são da sua emissão pois, sustenta que o emissor dos catálogos é a empresa Líder Licenças e Franquias Ltda. e não a própria. Apegar-se ao detalhe dos catálogos serem da emissão de outra empresa, significa não compreender o real motivo de o legislador ter usado a expressão “de sua emissão” no Conv. ICMS 45/99.

Afirmam que a real interpretação a ser dada para o catálogo ser de emissão do fabricante é a opção apresentada pelo legislador como segunda, que seja a utilização de preço sugerido em lista, tabela ou catálogo de própria emissão do fabricante ou importador. Abandonando a literalidade da expressão, há de prevalecer essa metodologia como base de cálculo, mas esta é uma questão coadjuvante.

Afiançam que nenhum dos documentos apresentados pela defesa confirma que os catálogos são da emissão da Líder, pelo contrário, o conjunto probatório trazido pela própria Larru's, confrontado com a documentação e elementos apontam que os catálogos pertencem a Autuada, até porque é ela quem se encarrega de comercializar os produtos da sua fabricação, aliás, como confessado com o esquema exposto às fls. “35” (?) .

Completam que indiscutivelmente a Autuada atua como comerciante, a negociar mercadorias dentro do sistema de marketing direto, constatação corroborada com os dados cadastrais da Receita Federal (Doc. 03), no qual se identifica no seu próprio nome empresarial, ser ela uma comerciante de mercadorias, além de se constatar ter como atividade econômica principal a “fabricação de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal” e como atividades secundárias o comércio de produtos alimentícios e o comércio de bebidas, inclusive de cerveja, chope e refrigerante.

Concluem que é “Larru’s” quem comercializa as mercadorias por ela produzidas e comandam a empresa os Srs. Sandro, Alessandro e Leandro, todos da Família Garcia Rodrigues (comuns sócios de ambas empresas docs. 04 e 06).

Atestam que a tese parte da alegação de que a Autuada não possui qualquer ingerência na definição dos preços existentes nos catálogos, pois quem os emite é uma outra empresa, a Líder Franquias e Licenças Ltda., encomendante das referidas peças promocionais, é uma forma frágil de demonstrar que os catálogos não pertencem à política de comercialização da autuada.

Asseguram que a afirmativa não resiste a um simples exame dos dados cadastrais na Receita Federal (Doc. 05), onde pode-se constatar que a firma “Líder” tem como objeto fazer a “gestão de ativos intangíveis não-financeiros”. Decididamente, quem efetua as vendas dos produtos é a “Larru’s” e não aquela, aliás como confessadamente assumiu a Autuada em diversas passagens de sua impugnação.

Relatam que identificaram, na estrutura societária da “Líder”, que seus sócios são os mesmos empreendedores da Autuada e os mesmos sócios de ambas as empresas, é claro que eles determinam as diretrizes a serem seguidas, definem as estratégias de comercialização e decidem acerca dos preços a serem postos nos catálogos a título de sugestão, evidência descaracteriza o argumento de que a Autuada não é a emitente dos catálogos e *“tampouco a responsável pela definição dos valores veiculados nessas publicações.”*.

Constatam que o e-mail exibido pela autuada prova exatamente o contrário daquilo que pretende demonstrar, ou seja, o de que as tratativas envolveram empregados do Grupo Hinode, tendo a autuada como empresa protagonista. Portanto, apenas prova que há a participação de pessoas pertencentes ao Grupo Hinode, da qual a autuada figura como empresa principal, e indica que os sócios dele tomaram conhecimento de toda a negociação.

Asseguram que resta demonstrado que a Autuada – por intermédio dos seus sócios – emitia, definia e mandava registrar nos catálogos os preços sugeridos, ainda que o Grupo Hinode. Para aproveitar-se da literalidade da cláusula terceira do Conv. ICMS 45/99 incumbia a “Líder” de tão-somente encomendar a impressão dos exemplares.

Anexam trechos de e-mails trocados entre os dirigentes das empresas como prova de que há a participação de pessoas pertencentes ao Grupo Hinode indicando que os sócios tomaram conhecimento de toda a negociação para elaboração dos catálogos.

Reiteram que não importa que as franquias sejam transacionadas por outra empresa. Importa saber quem promove as vendas para os franqueados, pois é esta relação jurídico-mercantil que interessa ao legislador do ICMS.

Asseguram que o maior conhecedor do mercado que opera é o próprio operador mercantil, logo este é o mais hábil para fixar os preços de suas mercadorias, estando esses dentro dos parâmetros aceitáveis, portanto, os estudos estatísticos propostos pelo sujeito passivo para fixação dos preços são dispensáveis. Assim só necessitaria de tais estudos se fosse adotada outra modalidade de fixação da base de cálculo qual seja, o montante da operação praticado pelo substituto, mais encargos e MVA, acordo com o §4º do art. 8º da LC 87/96.

Complementam que a margem a qual se refere a alínea “c” do inciso II do caput do art. 8º é a MVA, que será fixada a partir de preços praticados no mercado consumidor, obtidos por intermédio de levantamentos por amostragem.

Asseguram que não há a necessidade de se fazer pesquisa estatística para tal metodologia se tornar compulsória para os contribuintes. Esta metodologia já é obrigatória porque assim a lei a prevê.

Esclarecem a citação de Humberto Ávila, afirmando que seu entendimento é no sentido de que o legislador não pode aderir a qualquer base de cálculo, de valores desproporcionais, *“mas apenas aquelas cuja grandeza corresponda ao fato que deva ocorrer posteriormente”* e pretendeu questionar o §2º do art. 8º da LC 87/96, inaplicável na hipótese dos autos, não o §3º do mesmo diploma legal, pois aquele trata de preços unilateralmente fixados pelo Poder Público, as chamadas pautas fiscais.

Reforçam que os preços sugeridos não foram encontrados aleatoriamente, como quer induzir a Autuada e sim foram indicados por parte de quem tem conhecimento do mercado. Ou seja, o preço sugerido não é tabelado pelo Governo e sim envolve uma faculdade oferecida ao revendedor final, competindo a ele adotá-lo ou não. Dessa forma, tal procedimento não se configura abuso de poder econômico, como alega a Autuada (fls. 76).

Confirmam que os preços sugeridos nos catálogos espelham a base de cálculo para efeito de pagamento do ICMS-ST, segundo a lei tributária aplicável ao caso. Ou seja, mesmo opcionais para os consultores, a lei determina que os preços de catálogo configuram a base de cálculo para tributação antecipada das vendas diretas.

Rebatem os pareceres de Heleno Torres, Sacha Calmon e Mizabel Derzi, afirmando que todas as suas digressões disseram respeito a uma metodologia que não foi determinada em lei para ser empregada nas vendas diretas praticadas pela Autuada que opera com catálogos de produtos com preços sugeridos e expressões como *“realização de levantamentos”*, *“pesquisa de preços”*, *“informações prestadas por entidades representativas do setor”* são cabíveis quando o método para quantificação da base, parte do valor da operação própria, encargos e MVA, conforme o §4º do art. 8º da LC 87/96.

Salientam que o último método possui grandes imperfeições já que levantamentos estatísticos visam apenas uma aproximação da realidade. Assim é com o preço sugerido: é possível o revendedor praticar preço menor (ou até maior) daquele indicado no catálogo. Mas os valores ali registrados partiram de quem conhece o mercado, de quem vê factibilidade no revendedor praticá-lo e assim deve ser menos distorcido do que a MVA.

Elucidam que quando se faz a antecipação tributária não se sabe qual o valor efetivamente será praticado da operação, procede-se em princípio a uma tributação com base em valores coerentes e aproximados da realidade, os quais os preços de catálogo procuram retratar.

Afirmam que *“Entre os elementos de sustentação trazidos pela defendente, há claras inferências contraditórias. Uma delas é a afirmação do casal de tributaristas de que urge “um juízo prévio de adequação dos preços de catálogo aos preços praticados no mercado” (sic; fls. 78). Entretanto, o próprio estudo da FGV - a despeito das suas vulnerabilidades - revela que a defasagem média entre o preço sugerido e o realizado gravitava apenas em 5% (fls. 160 e segs.).”* Descaracterizando o argumento de que os preços sugeridos não servem como base de cálculo por serem revendidos com descontos (fls. 80), presenteados (fls. 79) ou autoconsumidos (fls. 81) pelos pequenos revendedores.

Revelam que os levantamento estatístico executado pela Fundação Getúlio Vargas no qual são fixadas MVA, mencionadas na defesa são pesquisas que tiveram o objetivo de quantificar margens médias para grupos de mercadorias e não é esta a metodologia a ser utilizada para taxar as operações interestaduais típicas de venda direta, pois, tal método só poderia ser empregado se inexistissem preços sugeridos em catálogos de produtos comercializados pelo contribuinte, conforme estipula o parágrafo único da cláusula terceira do Conv. ICMS 45/99.

Relembrem que se a lei estabelece serem os valores sugeridos em catálogos a base de cálculo do ICMS-ST, não cabe a busca de uma MVA a partir de estudos estatísticos.

Apontam inconsistências insuperáveis no estudo da FGV. Inicialmente pela reiteração do pensamento de que a estatística nunca teve o propósito de reproduzir sem erros a realidade a ser analisada e porque o estudo foi encomendado pelo fisco paulista, segundo a defesa, com a participação do setor econômico, de sorte que ela não tem força jurídica para vincular outro Estado-membro, sob pena de ferir o princípio da autonomia dos entes federativos. Outro aspecto diz respeito as entrevistas que foram empreendidas em território paulista, cuja realidade de mercado pode ser totalmente distinta das práticas do mercado baiano.

Imputam ao estudo outras fragilidades, pois o mesmo foi pedido e acompanhado pela ABEVD, de sorte que todas as suas afiliadas tomaram conhecimento da sua metodologia, como os revendedores são os contribuintes de fato do ICMS-ST. Eles próprios poderiam ser beneficiados com respostas que distorcessem a realidade ou seja, os resultados tenderiam a sair viciados, em prejuízo para o erário paulista.

Apontam um outro aspecto vulnerável nas entrevistas: não foi perguntado aos revendedores finais se eles conseguiam vender os produtos a preço maior dos indicados nos catálogos, posto serem eles meramente sugeridos além de que certamente as entrevistas alcançaram apenas as operações internas, haja vista que o propósito era investigar preços praticados junto a consumidores residentes em São Paulo. Portanto, as operações interestaduais não foram objeto da pesquisa, justamente as que foram objeto da autuação. E por último, o levantamento de preços não envolveu os principais agentes econômicos atuantes no marketing direto. Inclusive a autuada ficou de fora. Apenas a “Avon”, “Jequiti” e “Viver Company” compuseram as estatísticas.

Concluem que o estudo da FGV não pode servir de elemento comprobatório para transmutar a base cálculo cabível na autuação.

Asseveram que as decisões judiciais prolatadas em segundas instâncias regionais, STJ e STF, trazidas como suportes aos argumentos defensivos são inaplicáveis ao presente caso porque não discutem a validade do preço de catálogo e sim se reportam a outros métodos de quantificação da base de cálculo.

Na citada ADI 1851-AL, o STF debateu se cabe restituição ou complementação caso a base de cálculo praticada diferisse da base de cálculo presumida, tratando de uma questão que não afeta a discussão neste PAF.

Dizem que a afirmativa do Ministro Ilmar Galvão, (fls. 72), segue no sentido de que o legislador cuidou de prefixar uma base de cálculo que se aproxime o mais possível da realidade, ajustando o respectivo valor à realidade de mercado, portanto o estabelecimento de preços sugeridos coaduna-se com o preceito do Magistrado do Supremo compartilhado por Marco Aurélio Greco: *“a dimensão pecuniária imposta no momento da antecipação deve ser proporcional à dimensão final que resultaria da ocorrência do fato tributável”*.

Escrevem que as decisões colacionadas nada têm a ver com o presente PAF, visto que elas aludem a bases de cálculo impostas em pautas fiscais, diferente do método adotado na autuação.

Frisam que a Autuada confunde pauta fiscal com preço sugerido, assim o comando da Súmula 431 do STJ é inaplicável ao presente caso, porque ali se fala em pautas fiscais e aqui a questão é preço sugerido, instituto, portanto totalmente diferentes.

Colacionam a ementa do REsp 1.519.034/RS (fls.424-425), cujo tema também foi preço máximo ao consumidor, para demonstrar que não serve para o deslinde do presente processo, pois o acórdão da instância superior manteve decisão recorrida prolatada pelo TJ gaúcho de não ser possível aderir-se ao “PMC (preço máximo ao consumidor)” como “critério de determinação da base de cálculo do ICMS nas operações com produtos farmacêuticos submetidos ao regime da substituição tributária”.

Quanto ao argumento de que o fisco modificou os critérios jurídicos de lançamentos efetuados anteriormente, referente a adoção da base de cálculo, admitindo que a *“mudança de entendimento”* só poderia vigorar para fatos geradores ocorridos posteriores a esta alteração,



citam e transcrevem o art. 146 do CTN para demonstrar que o dispositivo de lei não tem aplicabilidade no caso, porque não há que se falar em dúvida de interpretação para que o sujeito ativo opte por uma das bases de cálculo para a exigência do tributo.

Asseguram que não houve mudança de critério jurídico nos lançamentos anteriores, seja porque não há opção por critério jurídico ou porque houve erro de fato ou ainda porque tais lançamentos são passíveis de revisão em função das demais hipóteses previstas no art. 149 do CTN.

Declaram que não houve dúvidas sobre qual a base de cálculo seria adotada nas vendas diretas, haja vista, que a lei não admite discricionariedade. A norma é objetiva e clara para indicar três alternativas para a base de cálculo nestas operações, que devem seguir uma ordem de adoção, só se usando a terceira opção se a segunda não for possível, esta sendo utilizável se a primeira opção não for viável, havendo ainda uma quarta opção que poderá ser usada em substituição a todas elas admitida pelo RICMS/2012.

Dessa forma, no caso em análise, não há outro caminho que não seja a adoção da base de cálculo os preços sugeridos ao consumidor final, constantes em catálogos de produtos de responsabilidade do substituto tributário. Existe ainda uma quarta possibilidade admitida pelo regulamento baiano a substituir todas as demais, poderá ser assinado termo de acordo entre o Estado e a empresa no sentido de, excepcionalmente, ser admitida uma outra metodologia para a tributação antecipada, como já citado.

Asseveram que a Cláusula terceira do Convênio ICMS 45/99 assim como o art. 333, §§ 2º, 3º e 4º é clara em relação a qual base deve ser adotada, não deixando margem para interpretações, citando os juristas Ricardo Alexandre, Hugo de Brito Machado Segundo para destacar que *“O que se tem em alguns casos é que algumas normas deixam margem para mais de uma interpretação razoável acerca de determinada matéria”*.

Fazem referência também a Sérgio Pinto Martins mostrando que é *“... A mudança de critério jurídico decorre da forma de interpretação utilizada pela Administração”* após reproduzir o art. 146 do CTN (In “Manual de Direito Tributário”, 5ª ed., 2006, Ed. Atlas, p. 193).

Demonstram que a adoção de MVA, em vez de preço sugerido, não passou a ser o padrão adotado pelo Fisco, pois foi feito um lançamento (PAF nº 210674.0001/16-3) contra uma empresa “Comércio Imperial” franqueada pelo “Grupo Hinode”, exigindo o ICMS-ST não retido ou retido a menor pela “Larru’s”, conforme se pode verificar pelo Doc. 12 da defesa, oportunidade que se verifica que fiscalização adotou como base impositível o preço sugerido o qual denominou de PMC. Não se vê naquele levantamento a mínima alusão a margem de valor agregado. Julgado, em 1ª instância a decisão administrativa (doc. 12, ora apensado) foi no sentido de considerar a exigência totalmente procedente, estando atualmente sob exame em grau de recurso (Doc. 13). Ou seja, a ação fiscal, sintoniza-se perfeitamente com o comando da lei e com as linhas normativas adotadas pelos Autuantes que leva a considerar que o exemplo trazido só fez produzir prova contra ela própria.

Relatam que em lançamentos anteriores e agora ajuizados, destacados pela defesa como exemplos de utilização de critério distinto do atual para determinar a base de cálculo do ICMS-ST, ocorreu porque as autoridades fiscais não tiveram conhecimento dos fatos que deveriam delimitar os procedimentos fiscalizatórios e se viram compelidos a optarem pela MVA - apenas a 3ª alternativa prevista em lei - dada a emergência de se fazer o lançamento e a indisponibilidade dos catálogos de preços ou falta destes no momento da autuação. Assim, admite que houve erro de fato cometido nos lançamentos anteriores, praticado espontaneamente pelas autoridades fiscais ou por indução do contribuinte.

Elucidam que os citados autos de infrações, em fase de execução fiscal, foram lavrados no trânsito de mercadorias por prepostos da IFMT/Sul, quando tiveram que apreender os produtos, agir prontamente (até para liberá-los o mais rápido possível) e seguramente não tomaram conhecimento da existência dos catálogos. Estes processos correram à revelia nas vias administrativas sem que houvesse debate administrativo.

Esclarecem que a situação dos autos não cabe o entendimento de Mizabel Derzi (reproduzido às fls. 90) de adequação a teoria da aparência, que entende ser admissível no direito tributário. Oriunda do direito civil, a citada teoria prega que terceiros de boa-fé teriam direitos assegurados ante uma situação aparente, que depois não corresponderia à realidade. Seguramente, não é esta a situação retratada neste PAF. A empresa não foi induzida a se comportar de determinada maneira em função uma omissão legislativa, suprida por uma prática reiterada de servidores competentes, pois se havia alguém imbuído de boa-fé na relação administrativo-tributária eram os agentes fiscalizadores.

Asseguram que é admissível a revisão do lançamento quando se incorre em erro de fato, transcrevendo vasta jurisprudência de Tribunais Superiores para defender que as autuações anteriores necessitam ser revistas, haja vista o cometimento de erro de fato – induzido pelo desconhecimento da existência de catálogos com preços, autorização concedida no inciso VIII do art. 149 do CTN.

Alertam que além de ter ocorrido violação a literal disposição de lei em função do cometimento de erro de fato, o legislador complementar abre outras possibilidades para que os lançamentos anteriores sejam revistos, conforme previsto nos artigos 145 e 149 do CTN.

Reforçam a necessidade de revisão dos lançamentos porque a lei determina que assim seja feito. *“Com efeito, em decorrência de não haver preços tabelados por órgãos públicos e da autuada possuir catálogos de produtos com preços sugeridos, a lei manda considerar estes últimos, designadamente a cláusula terceira do Conv. ICMS 45/99, combinada com o §2º do art. 333 do RICMS-BA. As autuações anteriores tomaram como parâmetro a operação própria, acrescida de encargos e MVA, em esfolo aos citados dispositivos”*.

Repetem que a lei determina que a base de cálculo nas vendas diretas, na falta de preço máximo controlado pelo Estado, será o preço sugerido pelo remetente, constante em catálogos de produtos por ele comercializados.

Outra razão que justifica a revisão dos lançamentos reside no fato de que a Autuada não prestou para as ações fiscalizadoras anteriores, informação relevante para adequação ao regime de substituição ao qual estava enquadrado, pois adotando os catálogos de produtos com preços indicativos, era de obrigação da mesma declarar a existência dos citados catálogos, o que não ocorreu. Preferiu silenciar, induzindo a lavratura de autos de infração com base na MVA. Assim sendo, é necessário proceder-se a nova autuação.

Atestam que a Autuada incorreu em grave conduta omissiva ao não revelar para as fiscalizações anteriores que os lançamentos por homologação efetuados deveriam ser feitos com base nos preços sugeridos constante em seus catálogos de produtos. Então, para correção houve o um o lançamento de ofício, pois, ante a omissão não foi homologado aqueles recolhimentos (quando existiram) ou fizeram a cobrança relativa a falta de retenção, haja vista serem os lançamentos de ICMS sujeitos à homologação.

Completam que os dois lançamentos anteriores incorreram em procedimento contrário à lei, e/ou, redundaram em procedimento que traduziram erro de fato (previsto no inciso VIII do art. 149 do CTN), e/ou, necessitam serem revisados por força dos incisos I, II, IV e V do art. 149 do CTN, sendo o presente auto de infração concordante com a lei, com a isonomia, a segurança jurídica e com a tipicidade cerrada.

Expõem que, além das execuções fiscais apontadas, existe uma outra em andamento de nº 053.2367-12.2017.8.05.0001 (AI nº: 210.765.1430/16-4, 210.765.1431/16-0 e 210.765.1432/16-7), sobre as quais a PGE já requereu a ilegalidade dos lançamentos, com a consequente anulação das cobranças judiciais (Docs. 15-A, 15-B e 15-C) sob o argumento de que o fisco *“laborou em equívoco à d. autoridade Autuante, ao aplicar MVA no cálculo do ICMS devido por substituição tributária, em detrimento dos preços sugeridos em catálogo de emissão da própria Autuada”*. Dessa forma, esta alegação não serve para desqualificar o presente lançamento.

Seguindo, dizem que ao abrir uma linha secundária de defesa, a qual chamou de “*questões subsidiárias*”, caso a linha principal não logre êxito, já demonstra a “tibiedade” dos pontos principais da defesa, na esperança de conseguir algum sucesso, mas que nem essas podem prosperar.

Entendem que nas autuações anteriores, pode ter havido erro de fato, por aplicação errônea da lei, objeto de exame pelo CONSEF e PGE. Entretanto, o fato jamais poderá ser considerado como prática administrativa reiterada, por existir dispositivo de lei regulando o assunto e o fato do Estado pleitear a ilegalidade dos lançamentos anteriores, descarta a pretensão da Autuada.

Por fim, requerem a procedência da autuação.

Ao tomar conhecimento da informação fiscal, a autuada voltou aos altos, às fls. 739 a 789, oportunidade que apresenta novo arrazoado reforçando todos os pontos abordados na defesa conforme segue.

Enfatiza, como fato novo, a Lei Federal nº 13.655, de 25/04/18, que introduziu no Decreto-Lei nº 4.657/42 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro) disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público e destaca como relevantes os artigos 23 e 24 do citado Decreto-lei introduzidos pela Lei nº 13.655/2018, que merecem apreciação por estarem vigentes e serem de aplicação imediata.

*“Art. 23. A decisão administrativa, controladora ou judicial que estabelecer interpretação ou orientação nova sobre norma de conteúdo indeterminado, impondo novo dever ou novo condicionamento de direito, deverá prever regime de transição quando indispensável para que o novo dever ou condicionamento de direito seja cumprido de modo proporcional, equânime e eficiente e sem prejuízo aos interesses gerais.*

*Parágrafo único. (VETADO).’*

*Art. 24. A revisão, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa cuja produção já se houver completado levará em conta as orientações gerais da época, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas.*

*Parágrafo único. Consideram-se orientações gerais as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público”.*

Reproduz trechos da apresentação do Senador Antônio Anastasia, no Senado Federal, compilando estudos sobre a segurança jurídica e qualidade das decisões públicas.

Comenta o parágrafo único do artigo 24 do Decreto-Lei e artigo 23 que, segundo interpreta, impõe que o contribuinte não deverá ser apenado por ter pautado a sua conduta com base em práticas administrativas reiteradas que tenham sido, posteriormente, alteradas.

Destaca que a Lei Federal nº 13.655 reforça a necessidade de segurança, previsibilidade, transparência e estabilidade nas relações entre os administrados e a Administração Pública, bem como corroborar a impossibilidade de se declarar a invalidade de situação constituída sob a égide de uma “orientação geral”, em razão de posterior alteração de entendimento administrativo e/ou judicial, transcrevendo trechos do Parecer da Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania sobre o Projeto de Lei nº 7.448-A, de 2017, que resultou na publicação da Lei nº 13.655/18.

Remata que, no presente auto de infração, ficou demonstrado e comprovado que a lavratura do mesmo representou alteração do critério jurídico de lançamento por parte do fisco baiano, que, antes disso, adotava critério jurídico diferente para apurar o ICMS-ST devido.

Relembra que enquanto o crédito tributário constituído pelo auto de infração foi apurado com base nos valores de referência veiculados em catálogos, o próprio Fisco baiano, em situações anteriores, lançou e exigiu da Autuada, valores de ICMS-ST calculados sobre o preço da revenda acrescido de MVA. Ou seja, diversamente do critério jurídico que levou ao presente lançamento, o Estado da Bahia antes entendia que a base de cálculo do ICMS-ST devido pela Autuada, deveria corresponder ao preço de revenda acrescido de uma MVA – e não aos valores em catálogos.

Aponta que o critério jurídico do presente lançamento seja diverso daqueles que originaram as citadas execuções fiscais, a fiscalização houve por bem aplicá-lo retroativamente, de modo a atingir fatos praticados sob a vigência do anterior entendimento.

Destaca que em virtude da superveniência da Lei nº 13.655/18 a exigência fiscal deve ser pronta e integralmente cancelada.

Requer que seja considerado esse fato novo, consubstanciado na superveniência da Lei nº 13.655/18, quando do julgamento de sua defesa administrativa, a qual deve ser acolhida, com o consequente cancelamento da exigência fiscal.

Relata todo o histórico de autuação e destaca os seguintes pontos abordados na defesa administrativa:

*“I) os valores de referência veiculados em catálogos de produtos jamais poderiam ser adotados como base de cálculo do ICMS-ST, como pretende a fiscalização*

*II) a acusação fiscal representa clara introdução de novo critério jurídico de lançamento, porquanto o próprio Estado da Bahia, em outras oportunidades, apurou o ICMS-ST considerando o preço de revenda acrescido de uma Margem de Valor Agregado (“MVA”) – justamente a conduta que vem sendo aplicada pela Impugnante e agora reputada como ilegal.”*

Apresenta um resumo dos principais pontos abordados pelos Autuantes, quando da prestação da informação fiscal destacando que os Autuantes entenderam ter havido uma suposta “confissão” por parte da Autuada, pugnaram pela expedição de ofício à Procuradoria do Estado da Bahia “no sentido de ultimar as coerções judiciais cabíveis em relação à parcela da dívida que quedou incontroversa no presente PAF” (fls. 378).

Diz que o fato do fisco requerer a ilegalidade dos processos que motivaram as execuções fiscais mencionadas, revelam que entenderam equivocado o critério jurídico de lançamento utilizado neste auto de infração, que seja, considerar a base de cálculo do ICMS-ST como os valores sugeridos em catálogos e teria “concordado” com a cobrança do imposto se este fosse apurado pelo somatório do preço de revenda e de uma MVA.

Ressalta que não houve “concordância” alguma quanto a qualquer critério jurídico de lançamento, nem expressa e nem tácita, pelo que essa determinação se mostra absolutamente sem sentido, além de ferir o procedimento administrativo atualmente em curso.

Repete os argumentos de que o ICMS-ST por ela devido em virtude de operações sujeitas ao regime de substituição tributária jamais poderia ser apurado com base nos valores de referência veiculados em catálogo, uma vez que referidas publicações não são por ela, fabricante dos produtos, emitidos, e não houve a necessária realização de estudos comprovando que esses referenciais são efetivamente observados pelos revendedores autônomos e jamais houve, em parte alguma da defesa, qualquer tipo de confissão de que haveria uma parcela incontroversa devida a título de ICMS-ST (correspondente ao preço de revenda acrescido de uma MVA).

Reforça o entendimento de que, se o critério jurídico adotado no lançamento é equivocado, como demonstrado, a consequência direta do acolhimento da defesa é o cancelamento integral do auto de infração.

Cita o art. 142 do Código Tributário Nacional e diz ser claro para justificar seu entendimento que se a autoridade administrativa não verificou adequadamente a ocorrência do fato gerador e/ou se equivocou na determinação da matéria tributária e no cálculo do montante devido, é evidente que o lançamento, como tal, não merece subsistir, devendo ser cancelado por não preencher os requisitos delineados no citado dispositivo do CTN.

Completa, afirmando que se é verdade que o Estado da Bahia não providenciou estudos, pesquisas e levantamentos para verificar se os valores de referência veiculados em catálogos são observados pelos revendedores autônomos, também é verdade que esses procedimentos não foram adotados, o que significa que o Fisco baiano não tem, condições para exigir qualquer tipo de valor a título de ICMS-ST.

Retoma a assertiva quanto a adoção de catálogos sob a condição de que estas publicações sejam emitidas pelo próprio fabricante ou importador da mercadoria, caracterizando gritante violação da legalidade, as afirmações e conclusões expostas pelos Autuantes.

Alega que a argumentação dos Autuantes quanto a composição acionária de cada companhia (Hinode e Líder), trata-se de suposição e não resiste a uma análise cuidadosa das atividades desempenhadas pelas empresas.

Destaca que tem o entendimento diverso do externado pelos Autuantes quanto ao Convênio ICMS nº 45/99, e entende ser claro no sentido de que apenas catálogos ou listas emitidas pelos próprios fabricantes ou importadores dos produtos podem ser adotadas como base de cálculo do ICMS-ST.

Volta a mencionar a Lei Complementar nº 87/96 e o Convênio ICMS nº 45/99, para afirmar que a leitura não deixa dúvidas: somente os catálogos emitidos pelos próprios fabricantes ou importadores dos produtos podem ser adotados como base de cálculo do ICMS-ST, mesmo assim os Autuantes tentam distorcer o real sentido dessas palavras, traduzindo uma interpretação exclusiva dos mesmos, que não encontra amparo legal e vai de encontro ao que está expressamente consignado nas citadas normas.

Afirma que esses normativos determinam que se o fabricante “adota, aquiesce e utiliza catálogos de produtos”, os preços sugeridos nessas publicações não podem passar a ser utilizadas como base de cálculo do ICMS-ST, em razão do Grupo Hinode não ter qualquer ingerência no preço que será praticado pelo revendedor autônomo.

Remata que o fato de o sistema de vendas operar por meio de catálogos é absolutamente irrelevante e jamais poderia servir de motivação para se exigir da Autuada a adoção da base de cálculo do ICMS-ST nos valores veiculados nessas publicações.

Reitera seu entendimento que tanto a LC nº 87/96 quanto o Convênio ICMS nº 45/99 restringem a adoção dos “preços sugeridos” em catálogos como base de cálculo do ICMS-ST quando estas publicações forem emitidas pelos próprios fabricantes ou importadores.

Afirma que possui personalidade jurídica distinta da pessoa jurídica Líder, e sua atividade é também distinta. O fato de integrarem um mesmo grupo econômico não possui qualquer efeito tributário, a não ser em casos em que há abuso da personalidade jurídica por uma das pessoas jurídicas, o que não ocorreu no caso concreto. Sendo juridicamente indiferente, para fins de aplicação da regra tributária, que a Autuada integre o mesmo grupo econômico da Líder, ou que seus diretores sejam os mesmos.

Destaca que é relevante o fato dos catálogos serem emitidos pela Líder, que também, por consequência, veicula os valores de referência que poderão vir ou não a ser utilizados pelos revendedores autônomos. Os catálogos, principalmente no sistema multinível, constituem um mero referencial, pois, considerando que a maior parte das receitas, nesse modelo de negócios, advém da expansão da rede, o preço praticado pode ser inferior ao referencial.

Relembra que a empresa Líder foi criada como forma de tornar melhor e mais eficiente a distribuição dos produtos no país e, assim, incentivar mais pessoas a atuarem como revendedores autônomos atuando como uma franqueadora, firmando contratos de franquia com interessados em revender os produtos da marca e cadastrando consultores que realizam a chamada venda porta-a-porta. Também atua como responsável pela “fiscalização” dos estabelecimentos franqueados – para que estes atendam ao padrão de qualidade do Grupo Hinode –, bem como oferece suporte à rede e aos canais de venda.

Reafirma que apenas se dedica à fabricação e à distribuição dos produtos Hinode, não tendo qualquer ingerência ou relação de subordinação com os franqueados ou com os revendedores autônomos.

Destaca o outro grave equívoco dos Autuantes ao sustentar que a Autuada tem interesse no preço final dos produtos, quando revendidos aos consumidores finais, confundem o ICMS sobre a operação própria com o ICMS-ST.

Assevera que não é porque determinada atividade é descrita no objeto social de uma empresa que está obrigada a exercer, ou seja, a previsão de uma atividade no objeto social permite que a pessoa jurídica a exerça.

Escrevem que são inapropriadas as alegações contidas nas informações fiscais que o fato dessas publicações (catálogos) serem emitidas por terceiros não impediria a sua utilização como base de cálculo pela Autuada.

Completa, afirmando ser improcedente a exigência fiscal, na medida em que contraria frontalmente o disposto no §3º do art. 8º da LC nº 87/96, na Cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 45/99 e no art. 333, §2º, do RICMS/BA.

Reforça todos os pontos abordados na defesa inicial, voltando a garantir que embora seja fabricante dos produtos Hinode, não é a emissora dos catálogos e tampouco a responsável pela fixação dos valores de referência – atividades que ficam a cargo da empresa Líder, como já se evidenciou. Sendo assim, por óbvio que os valores de referência não poderiam ser adotados como base de cálculo do ICMS-ST.

Quanto à afirmação dos Autuantes de que “a procuradoria baiana” irá “pedir a ilegalidade dos lançamentos, com a consequente anulação das cobranças judiciais” (fl. 461), diz que o fato dos mesmos serem produzidos posteriormente às informações fiscais, embora tenham sido juntados aos autos parece estranho, haja vista que as citadas execuções fiscais (nº 0533228-95.2017.8.05.0001) – já foram extintas em virtude do pagamento do débito pela Autuada. Conclui afirmando ser evidente que a Procuradoria do Estado da Bahia não teve qualquer atuação nesses casos, nem mesmo para requerer a extinção dos executivos fiscais.

Afirma que que não há nenhum documento que embase a afirmativa dos Autuantes que a Autuada teria “ocultado” a informação de que são emitidos catálogos pela Líder e assim teria induzido ao erro dos fiscais responsáveis pelos lançamentos que originaram as execuções fiscais, pois supostamente não teriam fornecidos os catálogos de produtos.

Demonstram seu entendimento de que se nos lançamentos anteriores, a fiscalização entendeu que a base de cálculo do ICMS-ST seria o preço de revenda acrescido de uma MVA, tal entendimento se baseou em uma análise da legislação levada a efeito pelo próprio Fisco, não tendo havido nenhuma ingerência por parte da Autuada.

Volta a defender cancelamento dos juros de mora e das multas, na forma do art. 100, parágrafo único, do CTN, em razão das práticas reiteradas da autoridade administrativa, argumentando agora que antes da lavratura deste auto de infração, não só o Estado da Bahia entendia que a base de cálculo do ICMS-ST deveria corresponder ao preço da revenda acrescido de uma MVA, como estimulava esse comportamento, o que o levou a cobrar da Autuada, diferenças a título do imposto apuradas de acordo com o referido critério por meio de execuções fiscais.

Reforça que deve ao menos ser afastada a exigência da multa aplicada, com base no art. 112, II, do CTN, já que existe dúvida razoável sobre o fato tributável, tanto que o Fisco baiano propôs três execuções fiscais para a cobrança de ICMS-ST apurado pelo somatório do preço de revenda e de uma MVA, e não pelos valores de referência veiculados em catálogo.

Por fim requer que sejam desconsideradas as razões apresentadas pelos Autuantes na informação fiscal, bem como reiterar e acolher os argumentos constantes da impugnação a fim de que seja integralmente cancelado o auto de infração.

Os Autuantes prestam nova informação fiscal, às fls. 818 a 839.

Registram, inicialmente, que se trata da tréplica da empresa contra o lançamento, sem apresentação de fato novo, cuja única “aparente” novidade é a referência ao surgimento da Lei 13.655/18, embora ela nada aproveite ao Impugnante para o deslinde deste caso, porque referido diploma normativo não encontra subsunção para o presente caso não cabendo invocar o comando contido no art. 23 da Lei 13.655/2018 para tornar a autuação improcedente, assim como a aplicação do art. 24 e parágrafo único.

Afirmam que o estudo do Senador Antonio Anastasia nenhuma contribuição nova traz para o direito tributário, muito menos se presta para solucionar a disputa administrativa ora em tela, que aborda o princípio da não surpresa tributária, inservível para o deslinde da questão. Fato é que a norma é clara e precisa, válida antes da ocorrência dos fatos geradores. Dessa forma, o contribuinte quando praticou os fatos geradores tinha a segurança, a previsibilidade, a transparência e a estabilidade jurídica necessárias para considerar os preços sugeridos como o referencial de tributação.

Reforçam as teses de não ter havido alteração do critério jurídico do lançamento; de a autuada ser substituta tributária e a abordagem contestatória ao argumento defensivo de não haver estudo estatístico na Bahia acerca da estimação da margem de valor agregado, pois desnecessário para o caso que não é de MVA.

Asseguram que a Autuada não consegue elidir o lançamento, na medida em que vai de encontro ao próprio comportamento da empresa, ofendendo frontalmente comandos de lei e ignorando as provas carreadas nos autos.

Afirmam que se a Impugnante reconhece no máximo dever o ICMS-ST a partir da MVA e se, além disto, paga a dívida executada com base na MVA, revela-se contrassenso sustentar inexistir relação de ST porque não foi o emissor dos catálogos, o mesmo ocorrendo quando nega a possibilidade de exigência de ICMS-ST por falta pesquisa para estimar a MVA ao tempo que paga créditos executados, ainda que por erro, calculados com MVA.

Escrevem que, em ambas as empresas (Larru's e Líder), os sócios são os mesmos e se aparentemente os catálogos eram emitidos pela Líder, de fato os preços sugeridos eram ditados pela Larru's, pois os sócios, os donos, o centro decisório era um só, pois a Autuada não conseguiu demonstrar em contrário, inclusive em face dos e-mails trocados entre os colaboradores, além das declarações apostas pelos donos nas revistas.

Afirmam que o princípio da autonomia dos estabelecimentos não tem pertinência com o conjunto de provas autuadas, pois aquele tem relação com o fato de que cada um da mesma empresa apura e recolhe o ICMS independentemente, sem levar em conta o movimento econômico global da empresa, até porque se trata de tributo estadual de competência das distintas unidades em que se localizam os distintos estabelecimentos da mesma empresa, lógica do princípio federativo.

Quanto aos autos lavrados pela fiscalização de trânsito de mercadoria, remetem ao “erro de fato” já apreciado na Informação Fiscal, porquanto os catálogos estavam indisponíveis no momento da ocorrência, os quais, para a presente exação, embora intimado a autuada se negou a apresentar, tendo que recorrer à internet para consubstanciar o procedimento fiscal.

Afirmam que a Autuada confunde preço sugerido com preço imposto ao revendedor autônomo, entretanto o que a lei determina é de ser o preço sugerido a base de cálculo para a tributação antecipada, ficando os eventuais ajustes dependentes de comprovação posterior.

Chamam a atenção para o fato de a autuada ter deixado de demonstrar pontos importantes, aduzidos na defesa, a saber:

- a) Em quais e em quantas operações alcançadas pela fiscalização houve a prática de desconto nos preços ofertados;
- b) Em quais e em quantas operações alcançadas pela fiscalização as mercadorias foram presenteadas pelos revendedores;
- c) Em quais e em quantas operações alcançadas pela fiscalização as mercadorias foram autoconsumidas pelos revendedores.

Completam que a Autuada não produziu nenhuma prova, além de não ter conseguido rebater os argumentos explicitados nas informações fiscais, ignorando muitos aspectos e provas ali explorados

Descrevem, separadamente, cada um dos fatos que não foram objeto de contestação por parte da Autuada, razão pela qual entendem incontroversos, abordando os seguintes pontos tratados na autuação e na informação fiscal:

- i) Alegação dos catálogos não terem sido emitidos pela Autuada;
- ii) Alegação de que o Estado da Bahia não tenha encomendado pesquisa estatística para saber quais os preços praticados no mercado;
- iii) Alegação de que o Estado da Bahia modificou o critério jurídico empregado em lançamentos anteriores.

De modo analítico, refutam a alegação defensiva de os catálogos não terem sido “emitidos” pela autuada, afirmam se tratar de fato incontroverso demonstrado nos autos que a Autuada possui catálogo de produtos com preços sugeridos, portanto, correspondem a base de cálculo do ICMS-ST a ser adotada no caso sub judice.

Refutam a insistência da Autuada na tese das cobranças anteriores se configurarem uma prática administrativa reiterada porque não podem suplantar o comando da lei. As autuações consideraram a base de cálculo baseada na MVA, por circunstâncias já explicitadas, já que a lei e o Conv. ICMS 45/99 sempre foram claros quanto a fixação da base de cálculo para a ST nas operações com marketing direto: os catálogos com preços sugeridos.

Descarta a dispensa da penalidade pleiteada em razão de não existir dúvida razoável na aplicação da norma legal.

Conclui, afirmando que “as construções elaboradas pela impugnante em sede de tréplica continuam ressoando impotentes para descaracterizarem a procedência do auto de infração”, e reitera todos os termos apostos nas informações fiscais iniciais.

Às fls. 842-855, a autuada volta a se manifestar. Após historiar os autos repisa o caso tratar de “clara introdução de novo critério jurídico de lançamento” em face de haver anteriores exações com base em ICMS-ST considerando MVA, conduta que a Requerente aplica e pede o cancelamento:

- i. Do AI, com fundamento no art. 146 do CTN, que veda aplicação retroativa de novos critérios jurídicos, e nos arts. 23 e 24 da Lei Federal 13.655/18;
- ii. Ao menos, dos juros de mora e das multas, na forma do art. 100, parágrafo único, do CTN, em razão das práticas reiteradas da autoridade administrativa consentindo e estimulando o uso da BC adotada pela autuada;
- iii. No mínimo, das multas, tendo em vista que as sinalizações da Administração Estadual geraram dúvida razoável, aplicando-se ao caso o art. 112, do CTN.

Segundo, no item “II.1 – O PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL”, diz que em complemento às suas alegações e fundado em entendimento exposto no Acórdão 0001-01.18, AI 206948.0006/10-3, apresenta um novo cálculo da MVA para concretizar o princípio da verdade material que deverá ser utilizado no lançamento, a fim de que a base de cálculo a ser considerada nas operações realizadas na Bahia, conforme planilha com exemplos que anexa (doc. 01).

Após descrever o modelo multinível de negócio utilizado na comercialização dos produtos da marca *HINODE*, em que os preços dos produtos em catálogos constituem mero referencial, diz que o próprio Estado da Bahia, além da quase totalidade das UFs, reconhece distorção dos preços de catálogos e buscam identificar a MVA que mais se aproxima da realidade do modelo de negócio adotado, que, no caso, é o sistema de marketing direto multinível.

Contudo, o AI contraria tal entendimento por ter por base os preços de catálogo, resultando em cobrança desproporcional e confiscatória, uma vez que no período da lavra deste AI e do de nº 206912.0008/17-1 que em valores históricos somam R\$ 65.615.691,07 e com multa somam R\$ 104.985.105,71, enquanto seu faturamento registrou R\$ 55.230.331,00.



Especificamente com relação à “MVA”, diz que seu percentual deve ser fixado nos moldes do art. 8º, § 4º, da LC 87/96, que reproduz e que, diz, não foi seguido quando do lançamento tributário em lide.

Ainda sobre a “MVA”, alega que também haveria que observar o Convênio ICMS 79/97, que uniformiza a fixação da “MVA” entre as UF’s, impondo, entre outras providências, a realização de pesquisas específicas, mas para suprir a falta de levantamentos dos preços praticados na comercialização dos produtos da marca *Hinode*, apresenta exemplos de revenda com preços inferiores aos sugeridos em catálogos. Diz ser o caso do produto *Traduções Gold*, cujo preço sugerido em catálogo é R\$ 120,00, mas comercializado a R\$ 39,00.

Além disso, apresenta planilha de cálculo da “MVA” a ser utilizada pela fiscalização na BC para retificação do lançamento tributário do ICMS-ST devido à Bahia neste AI.

Registra que a “MVA” de 113,06% que apresenta teve por base o preço de sua operação própria nas vendas para os estabelecimentos franqueados situados na Bahia e o preço de revenda que eles praticam e a diferença obtida a partir desses preços corresponde ao *markup*, que deve ser tido como “MVA” na formação da BC do ICMS-ST, ora exigido.

Assim, diz, considerando os descontos concedidos pelos revendedores autônomos, bem como o consumo próprio dos produtos, a BC a ser composta a partir da “MVA” que apresenta deve substituir a usada pela fiscalização.

Concluindo, reitera seus argumentos defensivos e pede sejam desconsideradas as razões apresentadas pelos autuantes nos AIs e em suas Informações Fiscais. Caso mantida a exação, pede que o PAF seja deferida diligência para recalcular o ICMS-ST se utilizando como BC o somatório: a) das operações realizadas pela requerente como substituto tributário; b) do montante dos valores de seguro, frete e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes; e, c) da “MVA” de 113,06%, apurada no levantamento anexo, em substituição aos preços sugeridos em catálogos.

Considerando que já estando em vias de ser pautado para julgamento o sujeito passivo apresentou a manifestação por último relatada, a 2ª JJF converteu o PAF em diligência para conhecimento das Autoridades Fiscais autuante e consequente Informação Fiscal a respeito.

Designada para tanto, Autoridade Fiscal estranha ao feito prestou a Informação Fiscal, de fls. 879-881.

Após reiterar integralmente todos os argumentos, elementos de prova e referências doutrinárias e jurisprudenciais expostas pelas Autoridades Fiscais autuantes, diz adotar na Informação o raciocínio de só comentar sobre os novos aspectos explorados pela autuada na última manifestação, ainda que já conhecidos e inaplicáveis ao presente caso, pois, diz, nunca houve dúvidas que o sujeito passivo trabalha dentro do sistema de “marketing direto”, valendo-se de revendedores que vendem a varejo, “porta-a-porta”, pra consumidor final, enquadrando-se nos comandos do Conv. ICMS 45/99, o que é, inclusive, admitido pela autuada, ao referendar no item 14 da petição (fl. 847).

Reproduz a Cláusula terceira do citado convênio para dizer que ela direciona o sujeito ativo na fiscalização aos contribuintes, qual seja, primeiro examinar se há preço de venda ao consumidor consignado em tabela emitida por órgão competente. Não havendo, prevalece o preço sugerido, constante em catálogo ou lista de preços e, somente não existindo valores previstos em tabela ou catálogo é que a BC é a definida na legislação da UF de destino das mercadorias, o que não é o caso, pois existem catálogos com preços sugeridos para venda a consumidor final, conforme provado nos autos.

Assim, desta ordem a Autoridade Fiscal não pode escapar, sob pena de até responder pelos prejuízos que cause ao Erário, e foi o feito no caso em lide.

Isto porque a lógica da ST para frente é atribuir a um agente econômico postado em determinado ponto da cadeia comercial a responsabilidade pelo pagamento do tributo devido até o consumo

final, não se permitindo fazer “meia ST”, antecipando a tributação até um ponto anterior ao consumidor final.

Admite que o STF firmou entendimento no sentido de, no caso de cabal comprovação que o preço praticado na venda ao consumidor final foi inferior o preço estimado para efeito de tributação antecipada, o sujeito passivo deve ser restituído do pagamento em excesso.

Contudo, diz, neste PAF não há prova que os revendedores dos produtos “Hinode” venderam por preços menores que os estipulados nos catálogos. Nenhum documento nesse sentido há, destaca.

De todo modo, afirma que mesmo em caso de cabal comprovação de preços praticados inferiores à BC presumida, a repetição de indébito deve ser efetivada caso a caso, operação a operação, por não conceber que uma ou mais transações estatisticamente irrelevantes generalize a admissão de uma BC que não a prevista na legislação vigente à época dos fatos, como pretende o Impugnante, ademais porque nesse caso não é a “MVA” o critério fixado na lei para tributar as operações autuadas, mas, sim, o preço sugerido em catálogo.

Aduz que a planilha apresentada pelo sujeito passivo não demonstra qual preço foi praticado pelo revendedor ao consumidor final, muito menos identifica produto a produto para idear-se a agregação de valor, caso fosse esse o critério para o caso o que, repisa, não é.

Fala que o que na planilha se denomina de “revendedor inscrito”, é uma empresa intermediária que compra mercadorias da autuada para revende-las a pessoas físicas autônomas que, aí sim, exaurem a cadeia vendendo os produtos para os consumidores finais, de modo que, caso se admitisse a MVA sugerida (que não se aplica neste caso), esta não contempla a operação final, aliás como diz confessado no item 34 da petição combatida, o que fica por demais prejudicado por considerar globalmente as compras e vendas destes intermediários, sem identificar os produtos e sem se saber o preço praticado pelo revendedor autônomo varejista ao consumidor final.

Afirma, que o pretendido pelo Impugnante, ofende até o disposto no § 4º do art. 8º da LC 87/96, que exige a média ponderada dos preços coletados.

Expressa que a planilha não acusa coleta de preços nem indicam critérios para ponderação dos preços.

Por outro lado, diz que as páginas do sítio eletrônico “Mercado Livre” aportadas pelo Impugnante, além de praticamente consignarem preços de único tipo de mercadoria (perfume Traduções Gold), dentre as centenas dos fabricados pela autuada, fazem constar até mercadorias que não comercializa.

Concluindo, relembra que, por força do Conv. 45/99, a MVA não serve como elemento quantificado da BC em operações praticadas por empresa que adota catálogo de preços sugeridos e a pretensão do Impugnante não prospera.

Às fls. 884-885, consta extrato detalhando pagamento de parte da exação fiscal.

Intimado para tomar conhecimento do teor da diligência fiscal (fl. 887-888), o autuando silenciou. É o relatório.

## VOTO

Como acima relatado, o Auto de Infração em exame exige o valor de R\$ 39.128.661,67, acusando retenção e recolhimento de ICMS-ST a menos que o devido, na qualidade de sujeito passivo por ST, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados na Bahia, nos termos do Convênio ICMS 45/99, combinado com os artigos 8º e 10 da Lei 7.014/96 e art. 333 do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia – RICMS/2012.

Examinando os autos, constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois

o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.

Assim, considerando que: a) conforme documentos de fls. 26 e 27, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§, 41, 42, 43, 44, 45 e 46, do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) a infração está clara e exaustivamente descrita, corretamente tipificada e tem suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 04-22 e CD de fl. 23); e) a infração está determinada com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise.

Por considerar suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos e ter sido destinado a verificar fatos vinculados à escrituração ou a documentos que, caso existam, estão na posse do requerente e cuja prova poderia ter juntado aos autos, com fundamento no artigo 147, I, do RPAF, indefiro pedido de diligência formulado.

De logo, observo tratar-se de exação fiscal relacionada a tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

O Autuado exerceu o pleno direito de defesa e do contraditório e das suas manifestações constato que o Impugnante demonstrou o total conhecimento dos fatos arrolados na acusação fiscal que originou o lançamento tributário veiculado no presente PAF.

Pois bem, não havendo preliminares aduzidas, me encaminho para apreciação do mérito do lançamento em sede de revisão neste órgão administrativo judicante.

É indiscutível que o Convênio ICMS 45/99 autorizou o Estado de destino a atribuir ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas subsequentes saídas realizadas pelo revendedor, como também autorizou os Estados e o Distrito Federal a adotar este regime de substituição tributária também para as operações internas realizadas nas mesmas condições previstas no citado convênio.

Autorizado, o Estado da Bahia exerceu o direito franqueado pelo Convênio e adotou o regime de antecipação tributária total para as 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, ficando atribuído ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas subsequentes saídas realizadas pelo revendedor.

Ao se insurgir contra o lançamento, em longas manifestações o sujeito passivo apresentou razões abordando aspectos que entende relevantes e, por sua vez, com Informações Fiscais igualmente longas, os Autuantes contestaram os argumentos defensivos sustentando a integral manutenção da exação fiscal.

Estabelecida a discussão em torno da ação fiscalizatória, compulsando os argumentos defensivos e as contrarrazões dos Autuantes, a polêmica que centraliza o PAF é firmar qual o correto critério que deve ser utilizado para estabelecimento da BC do ICMS-ST devido nas operações autuadas, já que o sujeito passivo, admitindo ao fim e ao cabo, sua condição de substituto tributário, entende que as operações autuadas devem ter a BC do ICMS-ST, calculada em função da “MVA”, especialmente a que propõe de 113,06%, enquanto que as Autoridades Fiscais sustentam a perfeição da BC que utilizaram, qual seja, os preços sugeridos nos catálogos dos produtos da marca “Hinode”.

Portanto, para o deslinde da questão, necessário é esclarecer o entendimento que se deve firmar acerca desse crucial ponto da exação.

Pois bem. A fiscalização adotou como base de cálculo da substituição tributária interestadual, os preços dos produtos apresentados como sugeridos nos catálogos destinados a comercialização, conforme determina a Cláusula terceira do Convênio ICMS 45/99.

A Autuada reconhece ser responsável pela retenção e recolhimento antecipado do ICMS, conforme declara algumas vezes nas suas manifestações. Entretanto discorda do critério de adoção da base de cálculo alegando que: *...ao regulamentar o ICMS, a LC nº 87/96 determinou que a base de cálculo nas operações sujeitas ao recolhimento antecipado do tributo por substituição tributária deve corresponder ao valor da operação, acrescido “dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço” (alínea b do inciso II do art. 8º da LC nº 87/96) e da Margem de Valor Agregado (“MVA”)*.

Ora, da leitura dos autos se depreende, até por expressão do Impugnante, que a Autuada realizava vendas de seus produtos para revendedores situados na Bahia que os repassaram para consultores cadastrados que, por sua vez, os revenderam para consumidores finais com o auxílio de catálogos contendo fotos e características dos produtos e os preços a título de sugestão.

Ao examinar o arcabouço legal que ampara a antecipação tributária, prevista no § 7º, art. 150 da Constituição Federal e delineada pelas normas gerais reguladoras estabelecidas pela Lei Complementar nº 87/96, dentre as quais se encontra a disciplina da substituição tributária e a indicação para fixação da base de cálculo que deve ser adotada para cada tipo de operação ou prestação, para o caso concreto, cabe o disposto no Convênio ICMS 45/99, que em sua Cláusula terceira estabelece:

*“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.”*

Da leitura, em ordem subsequente de preferencia, depreende-se três possibilidades de base de cálculo para as operações com marketing direto.

Primeiro, deve-se adotar como base de cálculo o preço de venda ao consumidor constante de tabela estabelecida por órgão competente, este entendido como órgão governamental responsável para fixar preços de vendas a consumidor final.

Em segunda opção, que somente poderá ser adotada caso a primeira não seja viável, a base de cálculo será o preço sugerido pelo fabricante ou remetente, assim compreendido aquele indicado em catálogo ou lista de preços de sua emissão, acrescido em ambos os casos, do valor do frete quando não incluído no preço.

Caso as duas opções não sejam possíveis de adoção, o parágrafo único prevê que a base de cálculo será a definida na legislação da unidade da Federação de destino das mercadorias, que no caso da Bahia é aquela constante no Anexo I do RICMS/2012.

Importante ressaltar que a escolha da base de cálculo não depende do livre arbítrio do fisco, tampouco do contribuinte. Deve-se adotar, obrigatoriamente, na ordem prevista no dispositivo citado, cujo princípio se encontra acolhido pelo Regulamento do ICMS da Bahia no seu art. 333 e §§. Eis sua redação:

*“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 subseqüentes 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 efetuem 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 I deste regulamento relativa às operações subseqüentes.”*

Portanto, no caso presente, não há outra base de cálculo a ser adotada pela fiscalização na determinação do *quantum* do imposto é devido, que não seja a segunda opção, haja vista que a primeira não se aplica, visto que há muito não se pratica no país o tabelamento de preços e sequer existe órgão do governo responsável pela fixação de preços a serem praticados nas vendas a consumidor final.

Portanto, em definitivo: a base de cálculo do ICMS-ST relativa a operações de 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, é a prevista na Cláusula terceira do Convênio ICMS 45/99, qual seja: *“o preço sugerido pelo fabricante ou remetente, assim entendido aquele constante em catálogo ou lista de preços de sua emissão”*.

Outra, é a questão levantada pela Autuada quanto a não ser ela a responsável pela emissão dos catálogos, o que, afirma, impediria a adoção dos preços sugeridos nos catálogos, como sustenta a fiscalização, e sim, a terceira opção na ordem de preferência, qual seja o preço efetivamente praticado, incluídas as demais despesas, impostos e outros valores debitados ao varejista, acrescido de uma margem de valor agregado – MVA. Para tanto, e depois de alegar até a impossibilidade de cobrança do ICMS-ST pela Bahia por carecer de estudos/pesquisa estatística para estimar BC por MVA (dispensável, já que não se trata de estabelecimento de BC por MVA), em sua última manifestação, o sujeito passivo propõe uma MVA de 113,06% para retificação do lançamento tributário contido neste e em outros AIs que teve lavrados contra si.

Neste sentido, dizendo ter por motivo suprir a falta de levantamento dos preços praticados na comercialização dos produtos da marca *Hinode*, juntou aos autos exemplos de revenda a preços inferiores aos sugeridos em catálogos, como é o caso do produto *Traduções Gold*, acostando impressão de páginas do sitio <https://mercadolivre.com>, com fotos e preços, bem como planilha de cálculo da MVA de 113,06% que teve por base o preço de sua operação própria nas vendas para os estabelecimentos franqueados localizados na Bahia e o preço de revenda que eles praticam.

Contudo, como bem pontua a Autoridade Fiscal diligente, por insuficiência probatória da efetiva venda ao consumidor final com preços menores que os aptos a constituir a BC na forma indicada na específica norma para o caso (preços sugeridos nos catálogos), - o que, cabalmente

comprovado, motivaria a possível restituição de indébito tributário, caso pague a exação fiscal, via específico processo destinado à restituição -, a pretensão do autuado se esvazia por várias razões:

A uma, porque, de fato, a planilha não demonstra qual o preço pago pelo consumidor final dos seus produtos.

A duas, porque, contrariando a razão da ST total, a sua exposição não projeta incidência tributária para toda cadeia de circulação da mercadoria, uma vez que vai apenas até o intermediário que distribui seus produtos aos revendedores autônomos, excluindo as operações de vendas destes revendedores aos consumidores finais, os quais efetivamente se oneram de toda carga tributária.

A três, porque a sua sugestão de MVA, além de legalmente inadequada, foi estipulada de modo global a partir das compras e vendas, sem identificação individual dos produtos comercializados.

A quatro, porque, além de objetivamente representar uma negativa de apresentação dos preços sugeridos que sabe, possui e cataloga, contrariando até o próprio fundamento de uma de suas alegações, nem a planilha, nem as páginas copiadas de um sítio de comércio de oportunidades da internet registrando apenas um dos seus muitos produtos, representa qualquer coleta de preços de seus produtos vendidos a consumidor final.

Por outro lado, há nos autos vastos elementos (inclusive correspondência e NF, identificando tratativas sobre definição de preços para catálogos entre prepostos das empresas do grupo Larrus/Hinode) que, ao contrário do que alega, demonstram que empresa LIDER que diz ser independente e autora dos catálogos, além de integrar o grupo “Hinode”, a empresa autuada exerce determinante papel nos preços catalogados, porquanto é ela quem figura no polo passivo da substituição tributária; é quem comercializa produtos dentro do modelo do marketing direto; é quem tem a responsabilidade sobre os preços sugeridos nos catálogos dos produtos; é quem comanda o grupo econômico através dos seus sócios, comuns à própria empresa Líder.

Em outra frente de argumentação, a Autuada registra a existência de autuações que estariam executadas judicialmente – Processos nº 0532367-12.2017.8.05.0001, e nº 0529713-52.2017.8.05.0001, ambos em curso na 4ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador-BA, cujos lançamentos consideraram a MVA como elemento da base quantitativa, e não os preços sugeridos em catálogos e que a presente autuação frente a esses lançamentos, no seu entendimento, revelam mudança de critério para cobrança do ICMS-ST.

Contudo, mudança de critério não é, pois, as citadas autuações, ainda que com BC equivocada, ocorreram pela fiscalização de mercadorias em trânsito, momento em que não se dispunha dos catálogos com preços sugeridos. Portanto, em circunstância diversa da presente autuação, decorrente de procedimento fiscal de auditoria em estabelecimento em que, embora intimado para tanto, o autuado não apresentou os catálogos de preços, mediante os quais os vendedores “porta-a-porta” comercializam os produtos, sendo que nesse modelo de auditoria, as Autoridades Fiscais dispõem de tempo e meios para buscarem e conseguiram os catálogos de preços não fornecidos pela autuada.

Ademais, em face do disposto no artigo 149 do CTN, em casos tais, enquanto não decaído seu direito e em complemento às autuações anteriores, o sujeito ativo tributário pode efetuar lançamento de ofício para cobrar a diferença devida, o que afasta, tanto a alegada aplicação do artigo 146, do CTN, quanto dos artigos 23 e 24 da Lei 13.655/18. O primeiro, porque o caso não é relativo a norma de conteúdo indeterminado, já que dúvida não há quanto ao critério determinante de consideração do preço sugerido pelo fabricante ou remetente, em catálogo ou lista de preços e o segundo, pelo fato de o equívoco nas duas autuações anteriores não configurar prática administrativa e de amplo conhecimento público, uma vez que justamente o contrário é: não havendo tabelamento de preço por órgão competente e existindo preço sugerido pelo fabricante, como é o caso, a BC das operações objeto da autuação se estabelece pelos preços catalogados.

Subsidiariamente a Autuada almeja o afastamento dos juros de mora e das multas, nos termos do art. 100, parágrafo único, do CTN, na hipótese da exigência contida neste PAF ser procedente, alegando que os processos administrativos executados judicialmente concretizaram uma prática administrativa reiterada pelo fisco.

Registro que as práticas administrativas reiteradas expressam uma das modalidades de normas complementares previstas no art. 100, inc. III do CTN, que apenas complementam as leis, os tratados, as convenções internacionais e os decretos em matéria tributária. São aplicáveis quando um destes instrumentos normativos deixam lacunas para que tais práticas possam valer como norma. Não se aplica ao presente PAF, pois a matéria é disciplinada na Lei Complementar 87/96, na Lei nº 7.014/96, no Convênio ICMS 45/99 e regulamentada no RICMS/2012, não existindo, portanto, dúvidas ou lacunas para saber qual a base de cálculo nas vendas diretas “porta-a-porta” ou no modelo multinível praticado pela autuada o que, por tabela, também afasta o pedido de dispensa da multa aplicada no presente PAF sob a alegação de dúvida razoável quanto à avaliação fática por ela empreendida.

Ademais, não há justificativa para a dispensa pleiteada com fundamento no artigo 112 do CTN, que só caberia em caso de lei tributária que define as infrações ou comine penalidades, deixar dúvidas quanto ao enquadramento da conduta do contribuinte ou dúvida no dispositivo que prevê a multa proposta, ou, ainda, em caso de enquadramento do fato em outro dispositivo que preveja sanção menos gravosa.

Desse modo, existindo a infração, não é possível dispensar o sujeito passivo da sanção que foi corretamente proposta, até porque em se tratando de multa por descumprimento de obrigação principal, não há base legal para atendimento do pleito.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206912.0009/17-8**, lavrado contra **LARRUS IND. E COM. DE COSMÉTICOS LTDA.** devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$39.128.661,67**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alínea “e”, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de dezembro de 2019.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE/RELATOR

VALTÉRCIOR SERPA JUNIOR – JULGADOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR