

**PROCESSO** - A. I. Nº 281066.0001/19-4  
**RECORRENTE** - DE MILLUS S/A. - INDÚSTRIA E COMÉRCIO  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JF nº 0037-02/20  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 22/08/2022

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0193-11/2--VD

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. MARKETING DIRETO. VENDA PORTA A PORTA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS-ST. As operações comerciais de revenda pelo sistema *porta-a-porta* (Convênio 45/99) constituem exceção expressa ao regime tributário do Simples Nacional, de acordo com o disposto no art. 13, § 1º da LC 123/06. Suas regras não devem, portanto, ser excluídas pela adoção do modelo simplificado de tributação. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 2ª JF Nº 0037-02/20, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 20/03/2019, para exigir ICMS no valor histórico de R\$383.837,04, em razão de uma única infração, descrita da forma a seguir.

***Infração 01. 08.14.03.** Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia, tendo os fatos ocorrido nos meses de janeiro de 2016 a dezembro de 2017.*

A 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JF) apreciou a lide no dia de 03/03/2020 (fls. 597 a 606) e julgou o Auto de Infração Procedente, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

### **“VOTO**

*O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte da empresa autuada, qual seja, a falta de retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia.*

*Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através de meio eletrônico (fl. 06), em 20/02/2019, através de mensagem no Domicílio Tributário Eletrônico (DT-e).*

*A memória de cálculo da autuação se encontra às fls. 09 a 13, impressa de forma amostral, e na mídia de fl. 08, entregue à empresa através do recibo de fl. 07.*

*As autuantes, quando do lançamento, descreveram com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/99, descabendo, pois, qualquer arguição no sentido de nulidade sob o aspecto formal.*

*Tanto é assim que a empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da infração trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.*

*Ainda assim, existem questões preliminares a serem analisadas, o que passo a fazer neste momento.*

*Quanto à nulidade suscitada, ao argumento de não ter motivação da fiscalização para tal, cabe esclarecer que na ótica de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, (Direito Administrativo (19 ed. Atlas, 2005, p. 97), “o princípio da*

*motivação exige que a Administração Pública indique os fundamentos de fato e de direito de suas decisões. Ele está consagrado pela doutrina e pela jurisprudência, não havendo mais espaço para as velhas doutrinas que discutiam se a sua obrigatoriedade alcançava só os atos vinculados ou só os atos discricionários, ou se estava presente em ambas categorias. A sua obrigatoriedade se justifica em qualquer tipo de ato, porque trata de formalidade necessária para permitir o controle de legalidade dos atos administrativos.”*

*Ou seja: é a descrição exata e precisa dos motivos de fato e de direito que servem de fundamento para a realização do lançamento tributário, uma vez que tal princípio (da motivação) consiste na exposição clara dos elementos que ensejaram a prática do ato administrativo, mais especificamente com a indicação de seus pressupostos fáticos e jurídicos, bem como a justificação do processo.*

*José dos Santos Carvalho Filho (Manual de Direito Administrativo. 25ª ed. 2012) estipula cinco elementos essenciais para a perfeição do ato administrativo: competência, objeto, forma, motivo e finalidade.*

*Se é certo que a ausência do elemento de motivação do ato administrativo, implica sua nulidade, uma vez que o lançamento do crédito tributário notificado ao sujeito passivo, sem que ele contenha a exata descrição dos fatos à norma jurídica, responsável por criar o fato jurídico, padece de motivação e legalidade, não sendo possível produzir efeitos no ordenamento jurídico, tornando o mesmo nulo, também o é que as autuantes, ao lavrarem o Auto de Infração obedeceram às premissas acima enumeradas, ainda que com elas o sujeito passivo não concorde, o que não implica em nulidade.*

*Assim, a conduta tida como irregular foi descrita, com seu embasamento legal, a multa devidamente indicada, a autoridade fiscal possuindo plena capacidade para constituir o crédito tributário, enfim, o ato se apresenta perfeito e acabado, robustecida na farta documentação probante acostada aos autos, o que não quer dizer que, na análise do mérito não venha a ser modificado em prol do contribuinte, ou extinto pelo julgamento, acaso seja tido como improcedente.*

*Entretanto, a motivação se encontra devidamente presente, o que concorre para a rejeição do argumento posto.*

*Em relação aos artigos 15 e 489, § 1º, I e II do CPC vigente, é de bom alvitre se esclarecer que o artigo 15 nos fala explicitamente “Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente”, o que não vem a ser novidade, até pelo fato de o RPAF/99, prever em seu artigo 180 a aplicação subsidiária e supletiva do CPC no Processo Administrativo Fiscal.*

*Quanto ao artigo 489, diz respeito aos aspectos e elementos essenciais da sentença, ou seja, decisão, que não vem a ser atribuição do Fisco, vez que cabe a este, como no presente caso, simplesmente efetuar o lançamento tributário, constituindo o seu crédito, cabendo ao órgão julgador a apreciação do mesmo e a decisão, esta sim, sujeita aos ditames do mencionado dispositivo, no que, de igual modo, já se encontra contemplado pelo RPAF/99, artigo 164, especialmente o inciso III (“As decisões dos órgãos julgadores serão tomadas por acórdão, devendo este conter voto fundamentado, em que o relator fará a exposição do seu ponto de vista quanto aos fatos e ao direito aplicável, expondo por fim a sua conclusão quanto às questões preliminares ou quanto ao mérito da lide”), o que seguramente constará no presente, diante da praxe adotada por este Conselho, o que repele o argumento posto, vez que estamos analisando neste momento o lançamento tributário.*

*No mérito, da análise dos elementos constantes nos autos, verifico que a autuação recaiu sobre vendas efetuadas pela autuada para pessoas que realizam vendas na modalidade “porta-a-porta”, sem efetuar a retenção do imposto tido pela fiscalização como devido ao estado da Bahia.*

*Observe, inicialmente, que a empresa autuada vende mercadorias de seu portfólio através da modalidade de catálogo, inclusive através da internet, como se verifica no endereço eletrônico constante em <http://demillus.vestemuitomelhor.com.br/revista-digital/>.*

*Verifico, ainda, que a empresa autuada cadastra revendedores para seus produtos, também pela internet, no site <http://demillus.vestemuitomelhor.com.br/seja-revendedor/>, sendo que no endereço <http://www.demillus.com.br/portaledidos/faleconosco/querorevender> são cadastradas aquelas pessoas que pretendem revender os produtos da linha da empresa.*

*Também é fato inequívoco, à vista da documentação acostada pelas autuantes, quando da informação fiscal, o que valeu, inclusive, a determinação de realização de diligência, motivada pela obediência aos princípios da ampla defesa, contraditório e verdade material, que todas as vendas arroladas na autuação foram feitas exclusivamente para empresas que declararam comercializar produtos na modalidade “porta a porta”, como se depreende dos documentos acostados às fls. 96 a 564.*

*Por tais documentos, se constata que as empresas que declararam realizar vendas “porta a porta” não se enquadram somente na modalidade de Microempreendedor Individual (MEI), mas também de outros tipos de contribuintes como Microempresas. Neste caso, se encontra, por exemplo, a empresa Verônica Neris Santos (documento de fl. 559), com endereço na Av. São Romão, 96, 1º andar, Federação, Salvador, Bahia, inscrição estadual 014.704.464.*

*De igual modo, as inscrições estaduais 009.660.630, de Maristela Santos Maciel (fl. 428), localizada na Rua Manoel Drumond, 90, Casa 02, Salvador, Bahia, 112.186.362, de Marilene Santos dos Santos, na Rua Cel. Pedro Ferrão, 66, térreo, Salvador, Bahia, 122.643.011, de Vanessa Rodrigues Nascimento (fl. 554), na rua Estrela da Bela Vista, 31, Feira de Santana, Bahia.*

*Na condição de inscritas como MEI chamam atenção as inscrições estaduais 089.342.671, referente a Mônica Ramos Freitas, com endereço na Rua Manoel Joaquim Alves, 202, Bloco 314-A, Stiep, Salvador, Bahia (fl. 446), 128.879.997, Michele Regis Mascarenhas, no Bairro Residencial, Caminho 1, Setor 1, Casa 12-A, Cajazeiras X, Salvador, Bahia, sabidamente bairros eminentemente residenciais, com indicação de forma de atuação (fl. 438) de “porta-a-porta, Postos Móveis”.*

*Como já sobejamente posto, o Convênio ICMS 45/99, que autoriza os Estados e o Distrito Federal a estabelecer o regime de substituição tributária nas operações interestaduais que destinem mercadorias a revendedores que efetuem venda porta-a-porta, assim determina:*

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

*§ 1º O disposto no ‘caput’ aplica-se também às saídas interestaduais que destinem mercadorias a contribuinte inscrito.*

*§ 2º O disposto no caput e no parágrafo anterior aplica-se também nas hipóteses em que o revendedor, em lugar de efetuar a venda porta-a-porta, o faça em banca de jornal e revista.*

*Cláusula segunda As regras relativas à operacionalização da sistemática de que trata a cláusula anterior serão fixadas pela unidade federada de destino da mercadoria”.*

*Tal disposição se encontra reforçada na regra contida no RICMS/12, artigo 295: “Nas operações interestaduais, a substituição tributária rege-se conforme o disposto nos convênios e protocolos para esse fim celebrados entre a Bahia e os demais unidades da Federação interessadas”.*

*Isso por si só é motivo para o afastamento do teor do artigo 8º, inciso VIII da Lei 7.014/96, até pelo fato de que o CTN, instrumento legal equiparado a lei Complementar, estipular em seu artigo 100, inciso IV, que “São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”.*

*Do texto acima transcrito, se observa inexistir no conteúdo normativo do Convênio ICMS 45/99 qualquer regra que permita efeitos extraterritoriais à norma interna do Estado da Bahia, o que não dá guarida ao argumento defensivo posto a tal respeito.*

*De tal intelecção, se observa ainda que as vendas devem ser realizadas por empresas na modalidade “porta-a-porta”, através da utilização de denominado “sistema de marketing direto”, modalidade que a empresa não contesta utilizar, até pelo fato de vender mercadorias também através de catálogo, conforme já informado anteriormente.*

*Como já visto, as operações autuadas tiveram como destinatárias, exclusivamente empresas que se cadastraram junto à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, na modalidade de venda “porta-a-porta”, fato devidamente documentado na autuação, à vista da situação cadastral de todas as empresas.*

*E mais: a empresa autuada, como dito inclusive na peça defensiva, celebrou com a SEFAZ/BA acordos pelos quais “A acordante fica responsável como contribuinte substituto nas operações que destinem mercadorias a “revendedores” localizados neste Estado, inscritos ou não no cadastro de Contribuintes do estado da Bahia – CAD-ICMS/BA, que efetuem venda porta-a-porta exclusivamente a consumidor final, pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas subseqüentes saídas realizadas pelo revendedor”.*

*E aqui vale uma rápida explicação: o acordo de vontade faz lei entre as partes (princípio da intangibilidade do contrato), não podendo ser descumprido sem razões fundamentadas, diante da obrigação dos acordantes de cumprir estritamente as cláusulas e condições ali postas, sob pena de afetar a segurança do próprio negócio jurídico, de acordo com o princípio do pacta sunt servanda.*

*Ao assumir o compromisso de efetuar a retenção e recolhimento do imposto por substituição tributária, na condição de substituto tributário, quando da realização de vendas inclusive a não contribuintes, sendo que em relação aos contribuintes inexistia qualquer ressalva, o que se entende que todos os contribuintes inscritos estariam nesta situação, independentemente de sua condição, desde que realizassem vendas na modalidade “porta-a-porta”, o que foi sobejamente demonstrado pelas autuantes, a empresa autuada não poderia de forma*

*unilateral, deixar de cumprir o acordado, sob pena de vir a sofrer a imposição de penalidades, como observado no presente.*

*E aqui vale uma ressalva: não cabeira ao Convênio estipular penalidade pelo seu descumprimento, mas sim, aos estados signatários, de acordo com a autonomia delegada pela Constituição Federal, elaborarem as suas respectivas Leis do ICMS, no caso da Bahia, a de número 7.014/96, onde as infrações à legislação tributária são enumeradas e apenado o descumprimento das regras ali estabelecidas, tal como ocorrido.*

*Desta forma, devidamente comprovado que todas as vendas autuadas o foram para destinatários que declararam exercer a atividade de venda “porta-a-porta”, inclusive, ainda que não fossem contribuintes, também deveria ter sido feita a retenção e recolhimento do imposto por substituição tributária, o que comprovadamente não ocorreu, ainda que além do Convênio ICMS 45/99, igualmente a autuada estava obrigada a tal pela celebração do Acordo com a SEFAZ/BA para este fim, de acordo com os Pareceres SAT/DPF 6581/2015 e SAT/DPF 31.605/2017 vigentes no período da autuação.*

*Irrelevante, portanto, o fato de ter alguma empresa, ainda que MEI, nome de fantasia ou não, para a subsistência da obrigação por parte da autuada do recolhimento do imposto, e sim, a declaração feita por cada empresa quanto à forma de atuação comercial.*

*Constato que os valores apurados não foram contestados, e diante da prova material de serem as destinatárias empresas que operam na modalidade de venda “porta-a-porta”, vejo como subsistente o lançamento realizado.*

*Importante ressaltar que em outro julgamento de mesmo teor, onde figurou no polo passivo a mesma empresa, realizado nesta mesma Junta de Julgamento Fiscal, em 27/06/2019, a decisão adotada se alinha com a presente, a vista do Acórdão JJF 0123-02/19.*

*Quanto ao pedido de cancelamento da multa formulada pela defesa, lembro não ser da competência deste órgão, até pelo fato de que após a promulgação da Lei 12.605/12, vigente a partir de 15/12/2012, a dispensa ou redução de multa por descumprimento de obrigação principal contida no artigo 42, § 8º da Lei 7.014/96 foi revogada, sendo este o caso presente, o que impede a sua apreciação e eventual acolhimento.”*

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 625 a 641, mediante o qual aduz o seguinte.

Inicia a sua petição recursal, fazendo um breve resumo dos fatos, informando que o Auto de Infração foi lavrado porque a Impugnante teria deixado de reter o ICMS-ST, com relação ao período de janeiro/2016 a dezembro/2017, nas vendas de mercadorias faturadas pelas notas fiscais que são dele objeto. Acrescenta que o valor histórico da autuação, que cobra ICMS-ST do período de 01/2016 a 12/2017 é de R\$383.837,04. Acrescido de juros e multas o valor chega a R\$683.243,75.

Relata que foi apresentada impugnação alegando, em suma: “**a)** nulidade do auto de infração por vício na fundamentação/ausência de motivação, dado que sequer faz referência aos Termos de Acordo firmados; **b)** não é devido ICMS-ST, pois os destinatários das notas fiscais, em sua totalidade, Microempreendedores Individuais, enquadrados no Simples Nacional, vendem as mercadorias nos seus estabelecimentos, com emissão de nota fiscal; e c) caso fosse devido ICMS-ST, somente poderia ser cobrado no que excede ao piso do art. 89, VIII, da Lei nº 7014”.

Destaca que, recentemente, em caso praticamente idêntico ao presente, envolvendo a Recorrente, a 1ª Câmara deste CONSEF-BA, acolheu o parecer PROFIS-NCA da PGE-BA (doc. 01) para reformar o Acórdão JJF nº 0123-02/19, aludido na Decisão recorrida, proferido pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal e julgar improcedente o Auto de Infração de origem.

Explica que, no referido parecer, a PGE/BA reconheceu que não incide ICMS-ST sobre vendas realizadas às MEI (mesmo que para revenda porta-a-porta) quando elas possuem estabelecimento fixo, que pode ser seu endereço residencial, sem afastar a sua natureza de microempreendedor individual, e também porque o regime de substituição tributária do ICMS é plenamente incompatível com o Simples Nacional, tudo o que vem sendo sustentado pela ora Recorrente desde o início em ambos os autos.

Transcreve trecho do parecer citado, explicando que, fundada no referido parecer, a própria 2ª Junta de Julgamento Fiscal julgou improcedente o Auto de Infração nº 281066.0008/19-9 (doc. 02). Ou seja, com fundamento no entendimento da própria PGE/BA este CONSEF vem entendendo que

não se pode cobrar ICMS-ST em vendas efetuadas pela Recorrente às MEI, dado que estas são contribuintes regularmente inscritas, pelo que não há fundamento legal a justificar a cobrança do ICMS-ST, e que se submetem ao Simples Nacional, recolhendo o ICMS na Guia Única de Arrecadação, não havendo razão para que seja cobrado o ICMS-ST da Recorrente, o que é incompatível com o regime do Simples.

Sendo assim, defende ser evidente que a mesma conclusão deve ser adotada no presente caso, julgando-se procedente o presente Recurso Voluntário para que o Auto de Infração seja integralmente cancelado e a ação fiscal julgada improcedente, também pelas razões adiante expostas.

Preliminarmente, argui nulidade do lançamento por ausência de motivação. Transcreve o teor da acusação fiscal para, a seguir, concluir que o Auto de Infração não contém qualquer motivação que explicita por que a Recorrente poderia ser considerada substituta tributária especificamente em tais operações, pois não basta dizer que deixou de efetuar as retenções do Convênio ICMS 45/99, seria necessário que tivesse sido apontada a razão pela qual este Convênio, que é relativo a mercadorias objeto de venda pelo sistema porta-a-porta, seria aplicável ao caso.

Ressalta, entretanto, que recolhera, nos anos de 2016 e 2017, aproximadamente R\$12.600.000,00 de ICMS-ST para o Estado da Bahia, explicando que, das inscrições das destinatárias no CNPJ, consta como objeto social o comércio varejista, mas isto não autoriza a presunção de que fazem venda porta a porta. Ao contrário, argumenta que, quanto a muitas delas, inclusive, se verifica a adoção de nome de fantasia indicado nos respectivos CNPJ, sobre o que se exporá mais adiante, o que não faz sentido algum nas vendas porta a porta. Explica que o mesmo ocorre nas consultas às inscrições delas no SINTEGRA, pois não há nenhuma atividade de venda porta a porta especificamente cadastrada, destacando que o próprio auto reconhece que as MEI emitiram notas fiscais.

Explica que, como se verificará no título adiante a Recorrente é indústria e também remete mercadorias para o Estado da Bahia para venda no próprio estabelecimento do destinatário, sem ser pelo regime porta-a-porta. Assim, afirma que o auto não demonstrou infração alguma, já que não apontou, ou relatou, qualquer efetiva venda porta-a-porta das mercadorias, o que viola o art. 142 do CTN.

Argumenta que, no presente caso, a motivação do auto, ao se limitar a relatar que a Recorrente não efetuou a retenção do ICMS-ST nas vendas realizadas para contribuinte no Estado da Bahia, nos termos do Convênio ICMS 45/99, nada contém que permita a aferição da aplicabilidade deste às operações autuadas. Ou seja, incorre nas mesmas hipóteses apontadas no CPC para que se considere inexistente a fundamentação.

Transcreve julgado do CARF acerca do tema vício na motivação de lançamento de ofício, defendendo que este mesmo raciocínio é aplicável ao presente caso, mormente porque, de forma similar à legislação sobre o processo administrativo tributário federal, estabelece a Lei nº 12.209 do Estado da Bahia (cujo texto transcreve) que a administração pública será regida pelos princípios da motivação, devido processo legal e ampla defesa. Nesse mesmo sentido, transcreve também o art. 129 do COTEB.

Conclui, portanto, que o auto não identifica qualquer infração, dado que não demonstra em que as operações autuadas se relacionariam com a venda porta-a-porta, esta sim objeto do Convênio ICMS 45/99.

Explica que os destinatários vendem as mercadorias em seus estabelecimentos. Explica que o Auto de Infração apontou no “enquadramento legal” somente o art. 10 da Lei nº 7.014/96, e as cláusulas primeira, segunda e terceira do Convênio ICMS 45/99. Informa que o art. 10 da Lei nº 7.014/96, estabelece vários pressupostos e hipóteses para a substituição tributária, não tendo a Fiscalização descrito qualquer situação que pudesse ser enquadrada em tal dispositivo. Já o Convênio ICMS 45/99, que estabelece as regras para as vendas porta a porta, só autoriza a

responsabilidade do remetente, como a Recorrente, caso o destinatário da nota fiscal: **i)** seja contribuinte não inscrito e promova a revenda de mercadorias para consumidor final; **ii)** seja contribuinte inscrito e promova a revenda para revendedores não inscritos que, por sua vez, revenderão para o consumidor final. Ou seja, de acordo com o Convênio, entende que nenhum ICMS-ST pode ser exigido da Recorrente.

Ressalta, ainda, que os TARE da Bahia, sequer mencionados no auto, violam o Convênio, já que este último não permite que seja ela considerada substituta quando remete mercadorias para MEI que promove venda diretamente a consumidor final.

Argumenta que nada impede que o Estado destinatário restrinja o alcance da substituição tributária do Convênio ICMS 45/99, dado que ele é meramente autorizativo e a cláusula segunda deixa claro que as regras sobre o assunto serão fixadas pela unidade federada de destino da mercadoria. Mas, defende que a Bahia não pode alterá-lo.

Transcreve o teor dos Termos de Acordo celebrados entre o Estado da Bahia e a Recorrente (TARE SAT/DPF nº 6581/2015, vigente a partir de 31.03.2015 (doc. 03) e TARE SAT/DPF nº 31605/2017, firmado em 11/10/2017 (doc. 04)), ressaltando que sequer foram mencionados como motivação dos autos e que alteraram a substituição tributária do Convênio, de forma ilegal.

Argumenta que nada se lê no relato do auto sobre a comercialização das mercadorias pelo sistema de venda porta-a-porta pelos destinatários das notas fiscais. De outra forma não poderia ser, dado que as mercadorias não se submeteram a este regime de venda. E alguns contribuintes, dentre aqueles citados em anexo do auto como destinatários dos produtos da Impugnante, inclusive, adotam nome de fantasia para os respectivos estabelecimentos, consoante se verifica nos cartões de CNPJ cujas cópias junta em anexo (docs. 01 a 20 da impugnação). Alega que tais destinatários são contribuintes com estabelecimento regularmente inscrito no Estado da Bahia, varejistas, e que vendem e venderam as mercadorias em tal local, onde expostas, e não pelo sistema de venda porta a porta. Destaca que vários destinatários, inclusive, adotam nome de fantasia para os respectivos estabelecimentos, consoante se verifica nos cartões de CNPJ e Inscrição Estadual. Por exemplo, EDILUCIA BISPO DE SANTANA, adota o nome de fantasia G A VARIEDADES (doc. 01 e 02 da impugnação). O mesmo pode ser observado em outros varejistas objeto da presente autuação, que também adotavam nomes de fantasia, conforme cópias dos cartões de CNPJ e inscrições estaduais em anexo (doc. 03 a 20 da impugnação). Conclui que isto somente corrobora o exercício de suas atividades no próprio estabelecimento.

Insiste que a venda porta-a-porta não tem estabelecimento regular e só é realizada com o deslocamento de revendedores aos domicílios de clientes finais para oferecer os produtos de determinada empresa, onde o que atrai o cliente não é a fachada de uma loja, de um estabelecimento, mas sim a própria marca do produto a ser vendido. Assim, questiona que utilidade teria o nome de fantasia numa venda porta a porta? Responde que nenhuma.

Conclui, portanto, que a substituição tributária tratada nos Termos de Acordo ou mesmo no Convênio não é aplicável às operações objeto do auto, em que a mercadoria foi remetida para contribuinte com estabelecimento regular, onde expostas e vendidas, sem deslocamento para domicílio de cliente algum. Ressalta que o simples fato de o destinatário da nota fiscal ser empresário individual não autoriza presunção de que ele revende as mercadorias pelo sistema porta-a-porta, diante do acima exposto, nem tampouco o fato de seu domicílio fiscal ser também o seu endereço residencial, pois, conforme reconhecido pelo Parecer PROFIS-NCA da PGE-BA, a própria LC 123 (art. 18-A, § 25) autoriza que o MEI beneficiário do Simples utilize seu endereço residencial como estabelecimento.

Assim, sustenta que cabe aos próprios destinatários o recolhimento do ICMS sobre as próprias saídas, já que a Recorrente não tem como efetuar retenção do ICMS-ST de forma indiscriminada, uma vez que isto a colocaria em desvantagem face aos concorrentes e não foi isso estabelecido nos Termos de Acordo e na Lei nº 7.014/96. Como os Termos de Acordo impõem a retenção nos casos de o destinatário promover “venda porta-a-porta”, exclusivamente a consumidor final, e

isto não é o que ocorreu nas operações objeto do Auto de Infração (tanto que o auto não contém qualquer informação neste sentido em seu relato), defende o seu cancelamento.

Contudo, ainda que tais destinatários efetuassem a venda porta-a-porta, o que só para argumentar admite, sustenta que não estariam, de toda forma, sujeitos a retenção alguma de ICMS-ST, em razão do art. 8º, inciso VIII da Lei nº 7.014, que limitou de toda forma, no Estado da Bahia, o alcance do Convênio ICMS 45/99, como passa a expor.

Argumenta que os destinatários são quase todos microempreendedores individuais enquadrados no Simples Nacional, consoante resultado de “Consulta Pública ao Cadastro do Estado da Bahia” e CNPJ. E, atento para esta condição especial do microempreendedor individual, estabeleceu o art. 82, inciso VIII da Lei nº 7.014 que a responsabilidade fica atribuída ao contribuinte que efetuar saída de mercadorias destinadas a microempreendedor individual, em relação aos valores que excederem no mesmo exercício a 20% do limite de receita bruta previsto na Lei Complementar Federal nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Assim, sustenta que a especialidade desta regra claramente visou evitar que os destinatários, substituídos tributários, no Simples Nacional, acabassem tendo os benefícios deste reduzidos quanto ao ICMS, caso sofressem uma retenção de ICMS-ST, incompatível com a carga tributária prevista para as vendas por eles feitas.

Entende, assim, que o dispositivo em questão criou uma espécie de piso no valor das operações de vendas para os MEI, somente a partir do qual seria admissível a retenção do ICMS-ST, ou seja, a contrário senso, conclui-se que, como não há nada relatado no sentido de que as vendas feitas pela Recorrente para MEI tiveram valor que excedesse, em cada exercício, a 20% do limite da receita bruta prevista no LCP 123, com relação a cada uma delas, não é cabível retenção de ICMS-ST algum, ainda que estas MEI tivessem promovido a venda porta-a-porta (o que não correu). E, mesmo que tivesse sido excedido tal piso e que as mercadorias tivessem sido revendidas pelo sistema porta-a-porta, o valor do ICMS-ST ainda assim, seria muito inferior ao lançado.

Conclui, portanto, que não há como se exigir retenção alguma de ICMS-ST, mesmo nas hipóteses tratadas nos Termos de Acordo, quando a destinatária é microempreendedora individual, por mais esta razão. Argumenta que não pode, o Estado, ficar no melhor de dois mundos, cobrar da Recorrente ICMS-ST e também receber ICMS dos destinatários quanto às vendas que estes promovem. E mais, sem sequer fiscalizar os destinatários para ver o que ocorre em seus estabelecimentos.

Alega que o fato de o Convênio não conter expressamente cláusula com o teor do art. 85 da Lei nº 7.014, não autoriza que se deixe de observar este último dispositivo, no tocante às remessas de mercadorias para MEI (microempreendedor individual) de forma a limitar a tributação.

Argumenta que a edição de tal Convênio importa justamente na necessária observância da legislação interna do Estado da Bahia no tocante à substituição tributária, por remetente situado em outra unidade da federação, na forma do art. 102 do CTN, cujo texto transcreve. Ou seja, interpreta que a legislação tributária da Bahia vai ser aplicada fora de seu território e, portanto, para as mercadorias remetidas pela Recorrente provenientes do Rio de Janeiro, quando autorizado por convênio, concluindo que, ao contrário, portanto, do que restou consignado no acórdão ora recorrido, a Lei nº 7.014 do Estado da Bahia se aplica sim às mercadorias provenientes do Rio de Janeiro que sejam remetidas à Bahia para venda porta-a-porta, porque o Convênio ICMS 45/99, em sua cláusula segunda, determina a observância da legislação local quanto a operacionalização da sistemática de substituição tributária por ele prevista, ou seja, a Lei nº 7.014, pois é isso o que o art. 102 do CTN dispõe.

Sendo assim, quando o Estado da Bahia exige o ICMS-ST da Recorrente, situada no Rio de Janeiro, por ter entendido aplicável a sua legislação local sobre o assunto, invocando o Convênio 45/99, defende que tem que ser observado, sim, o art. 8º, inciso VIII da Lei nº 7.014/96, a qual restringe o valor da retenção quando as mercadorias são remetidas para MEI.

Argumenta, ainda, que o Convênio ICMS 45/99 não obriga os Estados a adotarem a substituição tributária nas hipóteses nele previstas, mas apenas os autoriza a fazê-lo. Assim, o Estado da Bahia não estava, pois, obrigado a exaurir a autorização emanada do aludido convênio, podendo deixar de aplicar a substituição tributária em hipóteses que essa aplicação era autorizada pelo convênio. E foi o que fez o legislador baiano como o artigo 82 da Lei nº 7.014. Sustenta que não há, portanto, conflito algum entre esse dispositivo e o Convênio ICMS 45/99, não se justificando que a Decisão recorrida não o tenha aplicado. Afirma que o artigo 8º, inciso VIII da Lei nº 7.014 é, ademais, um dispositivo da maior importância, pois impede que o mesmo fato gerador sofra tributação, uma pelo Simples Nacional, outra pela substituição tributária. Ao se negar a aplicá-lo, defende que a decisão recorrida viola, não só a lei baiana a que ele pertence, como a Lei Complementar nº 123/06, que disciplina o regime de tributação pelo Simples Nacional.

Argumenta que acolher o raciocínio da Fazenda, como fez o acórdão recorrido, importará na grave incoerência de a Fazenda aplicar multa prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014, no presente auto, apesar de o Convênio ICMS 45/99 não conter cláusula cominando penalidade idêntica, mas se recusar a respeitar o art. 8º, inciso VIII da mesma lei, sob tal argumento. Alega que, a prevalecer o raciocínio do Sr. Fiscal, deverá, então, ser cancelada a multa aplicada no auto.

Raciocina que, não aplicar o art. 82, inciso VIII da Lei nº 7.014/96, nas remessas feitas às MEI, importa, ainda, flagrante violação à isonomia e discriminação em função da origem, pois, a prevalecer a teoria da fiscalização, as MEI que recebem mercadorias de outro estado sofrerão retenção do ICMS-ST independentemente da receita auferida, enquanto seus concorrentes, que comprarem no próprio Estado da Bahia, somente sofrerão tal retenção quanto aos valores que excederem 20% do limite de receita bruta da LC 123, no mesmo exercício. Tal situação, inclusive, pode ocorrer para uma mesma MEI, que adquira parte das mercadorias de fornecedor localizado no Estado da Bahia e parte de fornecedor localizado em outro Estado.

Volta a destacar que esta regra do art. 82, VIII da Lei, claramente visou evitar que os destinatários, substituídos tributários, no Simples Nacional, acabassem tendo os benefícios deste reduzidos quanto ao ICMS, caso sofressem uma retenção de ICMS-ST incompatível com a carga tributária prevista para as vendas por eles feitas. Assim, o dispositivo em questão criou uma espécie de piso no valor das operações de vendas para os MEI, somente a partir do qual seria admissível a retenção do ICMS-ST. Ou seja, explica que a Lei nº 7.014/96 objetivou resguardar os benefícios concedidos pela LC 123 para os contribuintes enquadrados no Simples Nacional incentivando o microempreendedor, enquanto a Fazenda, arbitrariamente, retira parte do benefício de alguns contribuintes ao exigir a retenção do ICMS-ST das mercadorias a eles remetidas, sem observar o art. 82, VIII, colocando-os em desigualdade com os outros.

Alega que o Convênio ICMS 45/99, busca tributar a etapa da venda realizada por contribuinte não inscrito para o consumidor final, uma vez que o Estado não consegue cobrar o ICMS do não inscrito a cada operação realizada por este. No caso do presente auto de infração, explica que não é que não exista tributação sobre as vendas realizadas pela MEI para o consumidor final, mas sim que tal tributação é satisfeita pela guia única de arrecadação mensal paga pela MEI.

Assim, conclui que não é devido ICMS-ST com relação às operações objeto do Auto de Infração, seja porque as mercadorias não foram objeto de venda pelo sistema porta-a-porta, mas sim de venda no próprio estabelecimento dos destinatários (capítulo III), seja porque nas vendas realizadas pelo MEI para o consumidor final incide uma tributação distinta daquela que incide nas vendas realizadas pela pessoa física não inscrita para o consumidor final, seja porque o valor das vendas a cada um destes destinatários não excedeu em 20% o limite de receita prevista na LCP 123 para este tipo de contribuinte no Simples Nacional.

Conclui, em suma, que a Lei nº 7.014/96, inclusive o seu art. 8º, inciso VIII, é aplicável ao caso conforme exposto. Contudo, caso assim não se entenda e se acolha a pretensão do Estado da Bahia para deixar de aplicar o art. 8º, citado, considerando que o Convênio ICMS 45/99 não possui dispositivo expresso neste sentido (que torne a lei local aplicável à remessa interestadual de



mercadorias para venda porta-a-porta), conclui que a consequência lógica é de que a multa de 60% do art. 42, II, “e”, da mesma lei, também não pode ser imputada a ora Recorrente. Isso porque a multa, assim como o limite de 20% do art. 82, VIII, não está prevista de forma expressa por cláusula alguma do referido convênio. Ou seja, não há, no Convênio 45/99, dispositivo algum que comine penalidade idêntica à prevista pelo art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014, imputada a ora Recorrente.

Assim, caso prevaleça o raciocínio equivocado da Fazenda, sustenta que o que vale para o art. 89, VIII, também deve valer para o art. 42, II, “e” e a multa cominada à Recorrente deve ser cancelada.

Assim, requer a Recorrente seja o Auto de Infração lavrado integralmente cancelado pelos argumentos acima expostos e a ação fiscal julgada improcedente, tal qual determinado pelo parecer PROFIS-NCA da PGE-BA acolhido no julgamento do Auto de Infração nº 2810660001/18-5 pela 1ª Câmara deste CONSEF e no Auto de Infração nº 281066.0008/19-9 pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal deste CONSEF em casos idênticos.

Termos em que pede deferimento.

Considerando que o Convênio ICMS 45/99 autoriza os Estados e o Distrito Federal a estabelecer o regime de substituição tributária nas operações interestaduais que destinem mercadorias a revendedores que efetuem venda porta-a-porta, bem como que o § 1º da sua Cláusula Primeira prevê, expressamente, que as suas regras se aplicam também às saídas interestaduais que destinem mercadorias a contribuinte inscrito;

Considerando, ainda, que a Recorrente é signatária de dois Termos de Acordo, firmados com a SEFAZ/BA e aprovados mediante os Pareceres SAT/DPF 6581/2015 e SAT/DPF 31605/2017 (vigentes no período da autuação), por força dos quais se comprometeu a efetuar a retenção e recolhimento, ainda que os destinatários possuam inscrição no cadastro, conforme Cláusula Primeira dos atos normativos referidos.

Considerando, ademais, que a sistemática de tributação do Simples Nacional não contempla o ICMS devido nas operações sujeitas ao regime de Substituição Tributária, nos termos do art. 13, § 1º, inciso XIII, alínea “a” da LC 123/06;

Considerando, por fim, que as operações autuadas se destinaram a empresários individuais (MEI), contribuintes inscritos no cadastro do Estado da Bahia, que atuam sob a modalidade “PORTA-A-PORTA” (conforme extratos acostados às folhas 96/564), sem, portanto, obrigatoriedade de emissão de documento fiscal quando o adquirente é consumidor final pessoa física;

Esta 1ª CJF, em sessão de julgamento do dia 27/10/2021, deliberou por converter o presente PAF em diligência, à PGE/PROFIS, com vistas a que fosse emitido o parecer jurídico pertinente, avaliando a possibilidade jurídica de se responsabilizar a empresa Recorrente pelo crédito tributário em exame, à luz da legislação posta.

Às folhas 675/678-verso, foi emitido o parecer solicitado, da lavra de Dr. José Augusto Martins Júnior, tecendo as considerações que seguem.

Explica, inicialmente, que o enquadramento das operações no que prevê o Convênio ICMS 45/99 requer que as operações dos destinatários se amoldem ao conceito de vendas porta-a-porta, modelo comercial baseado no contato pessoal, distinto, portanto, daquele desenvolvido por estabelecimentos fixos.

Após explicitar as diversas modalidades de venda direta, arremata o parecer, concluindo que a existência de revendedores com estabelecimento fixo e inscrição estadual desnatura completamente o modelo de venda porta-a-porta, excluindo, assim, os estabelecimentos destinatários da categorização definida no Convênio ICMS 45/99, os quais possuem pontos fixo de comercialização.

Conclui, assim, que, tratando-se o Simples Nacional dum regime de exceção à regra de tributação,

entende que não se faz lógica a validação de regime ST para operações comerciais futuras não alcançadas pelo regime de tributação normal do ICMS.

Cientificado do teor do parecer, o Sujeito Passivo se manifesta às folhas 691/696, destacando pontos do parecer e reiterando as suas razões recursais.

É o relatório.

## VOTO

Preliminarmente, quanto à alegação de nulidade por falta de explicitação do motivo pelo qual está sendo aplicado o Convênio ICMS 45/99, não merece acolhida, pois a peça inaugural do lançamento é farta em informações que detalham a exigência fiscal em exame, bem como os seus motivos. De fato, à folha 01, a conduta autuada foi descrita como *“Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia”*. Em complemento, consta ainda que *“Deixou de efetuar a retenção nas vendas de mercadorias constantes nas notas fiscais discriminadas nas planilhas do Anexo 01.1, sendo esta retenção prevista no Convênio 45/99. Neste Convênio está prevista a retenção para contribuintes do ICMS-ST que efetuem venda porta-a-porta, como é o caso dos discriminados no referido anexo que optaram especificamente por este tipo de atuação no Sistema de Cadastro da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia”*.

Como se vê, motivação não faltou ao lançamento. A discussão, todavia, sobre o acerto, ou não, do auto de infração remete-nos ao mérito recursal, que será travado no momento oportuno. É o que passo a fazer, adiante.

Quanto ao mérito, o escopo da presente acusação fiscal prende-se à falta de retenção nas vendas para contribuintes situados no Estado da Bahia, optantes pelo sistema de venda porta-a-porta, conforme já esclarecido.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, deduzindo três argumentos: *“1) alega que os destinatários são MEI, inscritos no cadastro estadual e optantes pelo Simples Nacional, e que as vendas não foram efetuadas pelo sistema Porta-a-Porta, o que afastaria a incidência do Convênio ICMS 45/99; 2) caso não acolhida a tese esposada no item “1”, alega, subsidiariamente, que o tributo somente seria devido naquele montante que excedesse ao teto do Simples Nacional, conforme prevê o art. 8º, inciso VIII da Lei nº 7.014/96; e 3) na hipótese de manutenção do lançamento, pede a exclusão da multa, ao argumento de que o Convênio ICMS 45/99 não prevê sanção para tal conduta”*.

Acerca da presente matéria, esta 1ª CJF, em julgamento do PAF nº 281066.0001/18-6 (lavrado contra essa mesma empresa), solicitou a emissão de parecer jurídico à Procuradoria do Estado, tendo havido o pronunciamento de Dr. José Augusto Martins Júnior, com a chancela da Procuradora Assistente, Dr.ª Paula Gonçalves Morris Matos, ocasião em que entendeu descabida a tentativa de aplicar o Convênio ICMS 45/99 às operações destinadas a empresas inscritas no Simples Nacional, ao argumento de que se trata de modalidade própria de tributação com sede na CF/88. Reproduzo abaixo trecho do parecer citado

“...

*No lançamento em epígrafe, poder-se-ia argumentar que a maioria das vendas realizadas para a MEI – Microempreendedor Individual, tiveram como destino endereços residenciais, entretanto tal nuance não desnatura a operação como se fora para estabelecimento fixo, uma vez que a Lei Complementar nº 123 permite ao MEI utilizar sua residência como sede do estabelecimento.*

*Assim dispõe o art. 18-A, § 25, da Lei Complementar nº 123/06, verbis:*

[...]

*Neste ponto já poderíamos fechar nosso opinativo sobre a impossibilidade da cobrança do regime ST dos remetentes de produtos para comercialização sob regime porta-a-porta, quando os revendedores tiverem um registro de estabelecimento fixo, entretanto, existe algo que também confirma a falta de higidez do*

*lançamento neste particular, qual seja, o regime diferenciado de tributação conferido aos Microempreendedores individuais – MEI pela Lei Complementar nº 123/06, precisamente no seu art. 18-A, verbis:*

*[...]*

*Assim, tratando-se o micro sistema do Simples Nacional dum regime de exceção à regra de tributação, por imposição constitucional, não se faz lógica a validação de regime ST para operações comerciais futuras não alcançadas pelo regime de tributação normal do ICMS (grifos acrescidos).*

*Pensar de forma contrária, por obvio, seria remar contrariamente a própria lógica de arrecadação do regime da substituição tributária.*

*É o parecer, encaminhe-se o presente à Procuradora Assistente do PGE/PROFIS/NCA para análise.”*

Em que pese o brilhantismo do parecer exarado pelo douto procurador, ousou me manifestar em outro sentido, conforme as linhas que seguem.

Vê-se que o parecer emitido entendeu pela impossibilidade da cobrança do ICMS-ST, calcado em dois argumentos. Primeiramente, argumenta ser inviável tal cobrança uma vez que os revendedores possuem estabelecimento fixo, ainda que funcionem em endereços residenciais; em segundo lugar, afirma ser desprovido de lógica se querer tributar, pelo regime de ST, operações comerciais futuras, praticadas por estabelecimentos sujeitos ao regime de tributação do Simples Nacional, já que se trata de regime de exceção à regra geral de tributação.

Quanto à inviabilidade de cobrança de ICMS-ST a destinatários revendedores que possuem um ponto fixo, cabe frisar que o exame dos autos revela que as operações autuadas tiveram como destinatários estabelecimentos praticantes do comércio varejista, inscritos no cadastro estadual e optantes pelo Simples Nacional. O exame dos dados cadastrais das empresas destinatárias revela, ainda, que todas possuem como forma de atuação a venda “PORTA-A-PORTA”, conforme folhas 96/564.

Observa-se, ainda, que a Recorrente é signatária de dois Termos de Acordo, firmados com a Sefaz/BA e aprovados mediante os Pareceres SAT/DPF 6581/2015 e SAT/DPF 31605/2017, os quais se encontravam vigentes no período da autuação.

Por força dos Termos de Acordo citados, a empresa Recorrente se comprometeu a efetuar a retenção e recolhimento, ainda que os destinatários possuam inscrição no cadastro, conforme Cláusula primeira, abaixo reproduzida.

*“A acordante fica responsável como contribuinte substituto nas operações que destinem mercadorias a ‘revendedores’ localizados neste Estado, **inscritos ou não no cadastro de Contribuintes do estado da Bahia – CAD-ICMS/BA** (grifo acrescido), que efetuem venda porta-a-porta exclusivamente a consumidor final, pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas subseqüentes saídas realizadas pelo revendedor.”*

Assim, com base na sistemática de atuação dos destinatários e nos termos de acordo, a fiscalização entendeu aplicável o Convênio ICMS 45/99, cuja ementa e Cláusula primeira fazem expressa menção a revendedores “Porta-a-Porta”, conforma abaixo.

*“Autoriza os Estados e o Distrito Federal a estabelecer o regime de substituição tributária nas operações interestaduais que destinem mercadorias a **revendedores que efetuem venda porta-a-porta** (grifo acrescido).*

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

*§ 1º O disposto no “caput” **aplica-se também às saídas interestaduais que destinem mercadorias a contribuinte inscrito** (grifo acrescido).”*

A leitura do Convênio citado, conjuntamente aos termos de acordo firmados, revela que a sistemática aplicável às operações autuadas encerra uma modalidade subjetiva de tributação, ou seja, calcada na condição dos destinatários das mercadorias, que precisam ostentar a condição de

revendedores “porta-a-porta”, conforme se encontra expressamente citado pela ementa e também pela cláusula primeira, ambas, do Convênio ICMS 45/99, acima reproduzidos.

Ora, se todos os estabelecimentos autuados desfrutam dessa condição (revendedores porta-a-porta), força é convir que suas operações comerciais se subsomem ao quanto disposto nas regras conveniais, independentemente do fato de possuírem estabelecimento fixo.

Aliás, nesse sentido, o § 1º, da Cláusula primeira do Convênio frisou que a regra especial de tributação se aplica, ainda que as operações destinem mercadorias a contribuintes inscritos, não havendo razões normativas para excluir os estabelecimentos com ponto fixo.

De fato, a leitura atenta do parecer emitido pela PGE/PROFIS revela que a defesa da impossibilidade de alcance, desta modalidade de substituição tributária, aos estabelecimentos fixos decorre, ao que parece, de uma interpretação alicerçada na doutrina extraída da página da Associação Brasileira das Empresas de Venda Direta – ABEVD, de onde se extraem os conceitos de “venda de nível único” e “vendas multinível”, bem como os principais métodos de execução de cada um desses modelos negociais, conforme explicita didaticamente o parecer, às folhas 676/677.

Não foi, todavia, essa dimensão conceitual que adotou o legislador convenial, pois, a despeito de haver feito referência à modalidade de revenda “porta-a-porta”, incluiu expressamente os contribuintes inscritos, conforme consta do § 1º da cláusula primeira, já citados, não tendo criado qualquer limitação.

E não se diga que o legislador não poderia alterar o conteúdo e alcance doutrinário do instituto em exame, pois tal limitação só atua quando se trate de conceitos que limitam competência tributária (o que não é o caso), conforme art. 110 do CTN, abaixo reproduzido.

*“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias (grifo acrescido).”*

Assim, com a devida vênia, não me parece adequada a assertiva de que o Convênio 45/99 não alcançaria as operações destinadas a estabelecimentos fixos.

Quanto ao segundo argumento deduzido pelo parecer citado, a incoerência em se querer tributar, pelo regime de ST, operações comerciais futuras, praticadas por estabelecimentos comerciais sujeitos ao regime de tributação do Simples Nacional, não me parece, igualmente, adequado, pelas razões que seguem.

Embora o regime tributário do Simples Nacional seja marcado pelo traço da especialidade, a sua adoção não abrange a universalidade das operações praticadas pelo contribuinte, uma vez que foi o próprio legislador complementar que trouxe exceções expressas às suas regras, conforme art. 13, inciso VII, c/c o seu § 1º, inciso XIII, alínea “a” da Lei Complementar nº 123/06, abaixo reproduzidos.

*“Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:*

...  
*VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;*

...  
*§ 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:*

...  
*XIII - ICMS devido:*

*a) nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária, tributação concentrada em uma única etapa (monofásica) e sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto com encerramento*

*de tributação, envolvendo combustíveis e lubrificantes; energia elétrica; cigarros e outros produtos derivados do fumo; bebidas; óleos e azeites vegetais comestíveis; farinha de trigo e misturas de farinha de trigo; massas alimentícias; açúcares; produtos lácteos; carnes e suas preparações; preparações à base de cereais; chocolates; produtos de padaria e da indústria de bolachas e biscoitos; sorvetes e preparados para fabricação de sorvetes em máquinas; cafés e mates, seus extratos, essências e concentrados; preparações para molhos e molhos preparados; preparações de produtos vegetais; rações para animais domésticos; veículos automotivos e automotores, suas peças, componentes e acessórios; pneumáticos; câmaras de ar e protetores de borracha; medicamentos e outros produtos farmacêuticos para uso humano ou veterinário; cosméticos; produtos de perfumaria e de higiene pessoal; papéis; plásticos; canetas e malas; cimentos; cal e argamassas; produtos cerâmicos; vidros; obras de metal e plástico para construção; telhas e caixas d'água; tintas e vernizes; produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos; fios; cabos e outros condutores; transformadores elétricos e reatores; disjuntores; interruptores e tomadas; isoladores; para-raios e lâmpadas; máquinas e aparelhos de ar-condicionado; centrifugadores de uso doméstico; aparelhos e instrumentos de pesagem de uso doméstico; extintores; aparelhos ou máquinas de barbear; máquinas de cortar o cabelo ou de tosquiado; aparelhos de depilar, com motor elétrico incorporado; aquecedores elétricos de água para uso doméstico e termômetros; ferramentas; álcool etílico; sabões em pó e líquidos para roupas; detergentes; alvejantes; esponjas; palhas de aço e amaciantes de roupas; **venda de mercadorias pelo sistema porta a porta** (grifo acrescido); nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária pelas operações anteriores; e nas prestações de serviços sujeitas aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do imposto com encerramento de tributação; (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014) (Produção de efeito)*

De fato, como se lê no texto em destaque, as operações comerciais de revenda pelo sistema *porta-a-porta* (Convênio ICMS 45/99) constituem exceção expressa ao regime tributário do Simples Nacional, de acordo com o disposto no art. 13, § 1º da LC 123/06. Suas regras não devem, portanto, ser excluídas pela adoção do modelo simplificado de tributação

Essa, aliás, é a sistemática adotada para as demais modalidades de substituição tributária, todas referidas no extenso texto da alínea “a”, do Inciso XIII do § 1º do art. 13, acima reproduzido, tamanho o cuidado e a preocupação do Congresso Nacional em não subtrair, aos Estados, essa eficiente técnica de fiscalização.

Portanto, entendo que não existe incompatibilidade entre o regime de substituição tributária e aquele reservado às empresas do Simples Nacional.

Embora o Sujeito Passivo alegue que as mercadorias comercializadas não se destinaram ao sistema de venda porta-a-porta, os elementos cadastrais revelam que todos os destinatários atuam sob essa modalidade negocial. Se não o fazem relativamente a algumas mercadorias, deve, cada um dos destinatários, creditar-se do imposto normal e do substituído, de modo a não sofrer dupla tributação pela revenda tributada desses itens, nos termos do art. 292, § 3º do RICMS/12, abaixo reproduzido.

*“Art. 292. O contribuinte substituído, na operação subsequente que realizar com mercadoria recebida com imposto retido ou antecipado, emitirá documento fiscal, sem destaque do imposto, que conterà, além dos demais requisitos exigidos, a seguinte declaração, ainda que por meio de carimbo: “ICMS pago por substituição tributária” (Ajuste SINIEF 4/93).*

*...  
§ 3º Poderão ser utilizados como crédito fiscal, pelo destinatário, tanto o imposto da operação normal destacado no documento como o imposto pago por antecipação, sempre que o contribuinte receber mercadoria não incluída no regime de substituição tributária, mas que, por qualquer circunstância, tiver sido feita a cobrança antecipada do imposto.”*

Frise-se, ainda, que não merece prestígio a alegação recursal de que o regime do Simples Nacional já contemplaria o recolhimento do ICMS-ST, por tudo já dito, que consta no art. 13 da LC 123/06, acima citado.

Quanto à alegação de que o tributo somente seria devido naquele montante que excedesse ao teto do Simples Nacional, conforme prevê o art. 8º, inciso VIII da Lei nº 7.014/96, não merece igualmente prestígio, pois não se trata de desenquadramento dos destinatários, fato que somente seria possível se houvesse uma movimentação financeira que excedesse ao teto do Simples

Nacional. Trata-se, aqui, de operações sujeitas ao regime de ST, que devem ser segregadas, de acordo com a Lei Complementar nº 123/06, acima citada.

Por fim, quanto ao pedido de exclusão da multa, falece competência a esse órgão julgador, haja vista que a presente autuação decorreu de descumprimento de obrigação principal.

Com base no exposto, entendo que a infração se encontra caracterizada, em face do que NEGÓCIO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **281066.0001/19-4** lavrado contra **DE MILLUS S/A. - INDÚSTRIA E COMÉRCIO**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar do imposto no valor de **R\$383.837,04**, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 07 de julho de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS