

PROCESSO - A. I. Nº 206912.0008/17-1
RECORRENTE - LARRUS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE COSMÉTICOS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO Acórdão 2ª JJF nº 0161-02/18
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 18/10/2023

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0285-11/23-VD**

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MARKETING DIRETO. VENDA PORTA A PORTA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS-ST. O parágrafo único do Convênio ICMS 45/99 diz que “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”, e o parágrafo § 3º, do art. 333 do RICMS/BA, diz: “não existindo o preço de que trata o § 2º” (que refere-se aos preços de catálogos), aplica-se a MVA. Logo, tal cálculo como quer o recorrente situa-se na última possibilidade, esgotadas as anteriores, estando o fisco acobertado pela legalidade do lançamento. Indeferido o pedido de dispensa dos juros de mora e das multas, nos termos do art. 100, parágrafo único do CTN. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, decorrente de Auto de Infração lavrado em 19/09/2017, sendo lançado crédito tributário no valor histórico de R\$ 26.487.029,40, acrescido da multa de 60%, no período de janeiro de 2013 a dezembro de 2016 em razão da seguinte infração:

INFRAÇÃO 01 – 08.14.03 – *Deixou de proceder a retenção 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*

O contribuinte ingressou com defesa inicial às fls. 30/107 e a informação fiscal foi apresentada às fls. 377/422. O recorrente se manifestou às fls. 630/700 e o autuante prestou informações complementares às fls. 711/33. O processo foi pautado para julgamento em primeira instância em 27.10.2018 conforme acórdão às fls. 738/65, cujo voto está abaixo transcrito:

VOTO

Examinando os autos, verifico que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados do débito e com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além dos dispositivos da legislação infringidos. Portanto, não há mácula que comprometa o lançamento.

O Autuado exerceu na sua plenitude o direito de defesa e do contraditório, pois constato que a impugnação elaborada pela Autuada demonstrou o pleno conhecimento dos fatos arrolados na acusação fiscal que originou a lavratura do presente PAF.

A autuação versa sobre a falta de retenção e consequente recolhimento do ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, no valor de R\$ 26.487.029,40, acrescido da respectiva multa, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para destinatários que distribuem produtos a revendedores “porta a porta”, localizados no Estado da 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.

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 subseqüentes 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 neste convênio.

É notório também que o Estado da Bahia exerceu o direito franqueado pelo Convênio e adotou este regime de substituição tributária para as operações internas realizadas nas mesmas condições previstas, conforme previsão no art. 333 do RICMS/2012, o que torna 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, sujeitas retenção e recolhimento do ICMS devido pelas operações subseqüentes das saídas realizadas pelo revendedor.

Ao se insurgir contestando o lançamento, a Autuada apresenta suas razões abordando aspectos que entende relevantes e por sua vez os Autuantes prestaram as informações fiscais apresentando suas contrarrazões fundamentando a autuação de forma ampla.

Estabelecida a discussão em torno da ação fiscalizatória, compulsando os argumentos defensivos e as contrarrazões dos Autuantes, resta concluir que para o deslinde da questão será necessário esclarecer o entendimento acerca do ponto crucial da exação: o critério da fixação da base de cálculo para o ICMS-ST devido.

A fiscalização adotou como base de cálculo da substituição tributária interestadual, os preços dos produtos apresentados como sugeridos nos seus 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 na peça defensiva, entretanto discorda frontalmente 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”).

Merece anotar o fato da Autuada, apesar de admitir ser responsável tributário pelo recolhimento do ICMS-ST, contestando apenas o critério seguido pela fiscalização nesta exação, quanto a definição da base de cálculo do imposto devido, por considerar correto outro critério (com base na MVA), sem que tenha providenciado levantar aquilo que entende como devido, isto é, a tributação antecipada com base na MVA, prevista no Anexo I do RICMS-BA, não apontar os valores devidos mês a mês e providenciar o seu recolhimento com os acréscimos legais, deixando para discussão o que corresponde à diferença entre o imposto apurado com base no preço sugerido e o imposto calculado com base na MVA.

Constato que efetivamente a Autuada realizava vendas para distribuidoras na Bahia de produtos por ela fabricados, os quais eram repassados para consultores cadastrados que, por sua vez, os revendiam 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 a disciplina da substituição tributária e a fixação da base de cálculo que deve ser adotada para cada tipo de operação ou prestação, cabe analisar o disposto no Convênio ICMS 45/99 no tocante a definição da base de cálculo.

“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, depreende-se que a Cláusula terceira prevê 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 em 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 descrita conforme previsto no dispositivo citado, cujo princípio encontra-se acolhido pelo Regulamento do ICMS da Bahia no seu art. 333 §§ 2º e 3º:

“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 torna-se inaplicável, visto que há muito tempo 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, resta superada a questão. A base de cálculo do ICMS-ST nestas 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, ou seja: “o preço sugerido pelo fabricante ou remetente, assim entendido aquele constante em catálogo ou lista de preços de sua emissão”.

Esclareço que a outra questão levantada pela Autuada quanto a não ser ela a responsável pela emissão dos catálogos, portanto, no seu entendimento não poderia ser adotada a segunda opção de base de cálculo e sim a terceira, que seja o preço praticado incluídas as demais despesas, impostos e outros valores debitados ao varejista, acrescido de uma margem de valor agregado - MVA, ficou demonstrado pela fiscalização que não foram juntadas aos autos documentos que pudessem isentar a Autuada da participação na elaboração dos catálogos com preços sugeridos, figurando como responsável.

Ficou esclarecido e demonstrado nos autos que a empresa Líder faz parte do Grupo Hinode, do qual a Autuada figura como uma espécie de holding, cabendo a Líder apenas tratar da viabilização das franquias.

Entretanto, este fato não se mostra relevante para esclarecer a questão, porquanto é a autuada 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, inclusive a própria Líder.

Também foi questionado pela Autuada quanto a inexistência na Bahia de estudos estatísticos para fixação da MVA, constato que os estudos estatísticos são dispensáveis, já que a base de cálculo adotada não os exige. Só haveria necessidade deles se fosse outra a modalidade de fixação da base, qual seja, o montante da operação praticado pelo substituto, mais encargos e MVA.

Portanto considero que a questão é superada.

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. Comprovantes acostados aos autos revelam que as ações serão extintas tendo em vista que a Autuada quitou os débitos correspondentes.

A existência dessas autuações comparadas com o presente auto de infração, revela no entendimento da Autuada, uma mudança de critério para cobrança do ICMS-ST. É fato que as autuações ocorreram em circunstâncias diversas destas, o que levou aos Autuantes daquelas ações a adotarem a MVA como parâmetro para o cálculo do imposto. Ficou constatado que as ações carecem de revisão em função da ocorrência de erro de fato, praticado nas autuações, o que afasta a aplicação do art. 146 do CTN, para comprometer a procedência do presente processo administrativo.

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 pela Lei Complementar 87/96, a Lei nº 7.014/96, o Convênio ICMS 45/99 e o RICMS/2012 não existindo dúvidas ou lacunas para saber qual a base de cálculo nas vendas diretas.

Requer também a Autuada que seja dispensada da multa aplicada no presente PAF por ter existido dúvida razoável quanto à avaliação fática por ela empreendida.

Não há justificativa para atendimento, que só teria cabimento no caso da lei tributária que define as infrações ou comine penalidades deixar dúvidas quanto ao enquadramento da conduta do contribuinte e se no dispositivo que prevê a multa proposta, ou em outro dispositivo que preveja sanção menos gravosa. Jamais poderia dispensar o sujeito passivo da sanção fiscal. Não se aplica ao caso em comento, haja vista que a multa aplicada tem enquadramento claro na lei e foi aplicada corretamente, pois inexiste na lei estadual dispositivo que preveja multa menor para a mesma conduta o que permitiria a aplicação do art. 112 do CTN.

Registro que a forma de reduzir as penalidades e acréscimos cobrados seria, como já mencionado, a Autuada ter providenciado o recolhimento com os acréscimos legais dos valores que considera devidos, deixando a discussão restrita à parte que julga controversa, consoante o art. 123, § 2º do RPAF/99. Isso não foi feito pela Autuada.

Portanto indefiro o pedido.

Pelo exposto, voto pela PROCEDENCIA do Auto de Infração.

Inconformado, o contribuinte ingressou com o presente recurso às fls. 102/21.

DO OBJETO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Com efeito, o litígio administrativo envolve a cobrança de supostos débitos a título de ICMS por substituição tributária ("ICMS-ST"), acrescido de multa e juros de mora, devidos nas operações interestaduais de saída de produtos da Recorrente com destino a contribuintes localizados no Estado da Bahia, no período de janeiro de 2013 a dezembro de 2016.

Para proceder à lavratura do Auto de Infração, sustentou a fiscalização que a Recorrente não teria efetuado o recolhimento do ICMS-ST devido nesse período, o qual, por sua vez, deveria ter sido apurado de acordo com a base de cálculo prevista na Cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 45/99, ou seja, os valores de referência constantes dos catálogos dos produtos Hinde fornecidos aos seus revendedores autônomos (o chamado "preço sugerido").

No entanto, apesar de ter a Recorrente reconhecido, desde a impugnação, que é a responsável pelo recolhimento do ICMS-ST devido nas operações realizadas entre os revendedores autônomos e os consumidores finais, foi demonstrado que a exigência fiscal, por ter sido formulada sob a premissa de que o tributo devido deveria ter sido apurado com base nos valores de referência veiculados em catálogos, é manifestamente improcedente.

Isso porque, conforme exhaustivamente demonstrado na impugnação, a Recorrente, embora fabricante e remetente das mercadorias, não é a emitente dos catálogos e tampouco a responsável pela definição dos valores veiculados nessas publicações, condições imprescindíveis para que tal parâmetro seja utilizado como base de cálculo do ICMS-ST, nos termos do art. 8º, § 3º da Lei Complementar nº 87/96 e da Cláusula Terceira do Convênio ICMS 45/99.

A esse respeito, vale desde já ressaltar a absoluta improcedência do argumento aduzido pela r.

Decisão recorrida para refutar esse fundamento de defesa, no sentido de que o emitente dos catálogos pertenceria ao mesmo grupo econômico da Recorrente (fls. 26/27 da r. Decisão recorrida).

Foi também demonstrado que os valores de referência veiculados nos catálogos não poderia ser utilizado como base de cálculo do ICMS-ST, pois, não sendo de observância obrigatória pelos revendedores autônomos, que são absolutamente livres para negociar os preços dos produtos de acordo como o seu próprio interesse financeiro, não refletem a prática de mercado, não tendo o Estado da Bahia, ademais, providenciado qualquer estudo, pesquisa ou levantamento que sugerisse ou comprovasse o contrário.

Não bastasse, também demonstrou a Recorrente que 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”), o que deve levar, necessariamente:

- (I) ao 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;
- (II) ou ao 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;
- (III) ou 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.
- (IV) Por sua vez, ao afastar esses argumentos da Recorrente a r. Decisão recorrida, data máxima vênica, acabou por incorrer em diversos equívocos técnicos em relação ao que foi alegado na impugnação apresentada, seja no que diz respeito à legislação sobre a matéria ou, então, pela má-compreensão a respeito do que foi alegado.

Ademais disso, é certo que a superveniente edição do Convênio ICMS 101/2018, que incluiu o § 2º na Cláusula Terceira do Convênio ICMS 45/99, faz cair por terra a interpretação defendida pela r. Decisão recorrida, porquanto comprova que a adoção do preço de catálogo como base de cálculo do imposto não tem caráter impositivo.

Nesse cenário, é de rigor que o Recurso Voluntário ora interposto seja integralmente provido, reformando-se a r. Decisão recorrida e, por conseguinte, cancelando integralmente o Auto de Infração, consoante se passa a demonstrar.

DOS FATOS

Como bem delineado na impugnação apresentada, a ora Recorrente é pessoa jurídica de direito privado, integrando do Grupo Hinode, e, sendo titular da marca Hinode, dedica-se, basicamente, à fabricação e à distribuição dos produtos de beleza, perfumes, extratos de perfumes e velas e geral, produtos naturais e dietéticos, e suplementos alimentares.

Esses produtos são distribuídos a estabelecimentos franqueados da empresa Líder Franquias e Licenças Ltda. (“LIDER”), os quais 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.

Para correta compreensão dos fatos que levaram à lavratura do Auto de Infração, é imprescindível, a exemplo do que foi feito na impugnação apresentada, discorrer sobre o modelo de negócios adotado pelo Grupo Hinode.

Do Modelo de Negócios do Grupo Hinode.

O Grupo Hinode atua segundo o modelo de marketing multinível (ou 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.

Para tanto, além da Recorrente, responsável pela fabricação e distribuição dos produtos da marca Hinode, integra o Grupo Hinode a pessoa jurídica Líder Franquias e Licenças Ltda. (“LÍDER”), cujo objeto social consiste, dentre outras atividades, em (I) realizar projetos de criação, desenvolvimento, formatação e modelagem de sistemas de franquias de marca, produtos e patentes; (II) ceder direitos de uso de marcas, produtos e patentes associados; (III) prestar serviços de licenciamento e cessão de franquias; (IV) publicidade; e (V) treinamento.

Nesse contexto, com amparo em Contrato de Cessão de Uso de Marca com Finalidade Específica, a Recorrente cede à LÍDER o direito de uso da marca Hinode, a qual, por sua vez, passa a atuar como franqueadora, firmando contratos de franquia com interessados em revender os produtos da marca e cadastrando consultores que realizam a chamada venda porta-a-porta.

De acordo com esses contratos de franquia, cabe aos franqueados (I) montar estabelecimento comercial segundo padrões definidos pela LÍDER, com estoque de produtos adquiridos da Recorrente, (II) aprimorar e administrar a rede de consultores, (III) pagar taxa de franquia.

Os franqueados, por sua vez, revendem os produtos adquiridos da Recorrente aos revendedores autônomos (Consultores), geralmente donas de casa, estudantes, funcionárias públicas, professoras, aposentadas etc., que adquirem os produtos Hinode para revenda ao consumidor final ou, em algumas situações, para consumo próprio.

Vale ressaltar que os Consultores são pessoas físicas que praticam a chamada venda direta, assim considerada pela Associação Brasileira de Empresas de Venda Direta (“ABEVD”) como “*um sistema de comercialização de bens de consumo e serviços baseado no contato pessoal entre vendedores e compradores, fora de um estabelecimento comercial fixo*”.

Em síntese, o modelo de negócios adotado pelo Grupo Hinode pode ser assim esquematizado: É interessante observar que os produtos da marca Hinode, vendidos aos consumidores finais pelos revendedores autônomos, não têm o seu preço fixado pela LÍDER (franqueadora) e tampouco pela Recorrente.

Na verdade, como consequência do próprio sistema de marketing multinível, no qual os ganhos estão atrelados principalmente ao agenciamento de novos revendedores, 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, além de pagar um bônus pelo número de revendedores agenciados.

Conforme se depreende de exemplo de fichas cadastrais de consultores junto à LÍDER acostados à impugnação apresentada (doc. 05 da impugnação), os valores indicados nos catálogos são meras sugestões, podendo ser observados ou não pelos revendedores.

Por se tratar de uma mera sugestão de preço, esses valores não são de observância obrigatória pelos revendedores, que são absolutamente livres para negociar os produtos adquiridos junto às franqueadas pelo preço que melhor lhes aprouver.

Da Substituição Tributária do ICMS no âmbito do Estado da Bahia.

Como consequência de modelos de negócios caracterizados pela existência de uma vasta rede de revendedores (como é o caso do marketing multinível ou da chamada venda “porta-a-porta”), a Constituição Federal de 1988, de maneira a viabilizar 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, facultou aos Estados e ao Distrito Federal a adoção do regime de substituição tributária.

Por meio desse regime, é atribuído ao estabelecimento remetente, na condição de contribuinte

substituto, a responsabilidade pelo recolhimento antecipado do ICMS (“ICMS-ST”) devido nas operações efetuadas pelos revendedores com consumidores finais, nos termos do § 7º, do art. 150 da Constituição Federal.

Apesar de disciplinar os contornos gerais da substituição tributária (especialmente a sua base de cálculo), a LC nº 87/96, relativamente às operações interestaduais, condicionou a adoção do regime de substituição tributária à existência de acordo específico firmado entre os Estados e o Distrito Federal (art. 9º, caput). 36.

A fim de dar cumprimento à exigência legal, os Estados e o Distrito Federal celebraram, no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (“CONFAZ”), o Convênio ICMS 45/99, que trata especificamente da substituição tributária nas “operações interestaduais que destinem mercadorias a revendedores que efetuem venda porta-a-porta”.

Em virtude do conteúdo do Convênio ICMS 45/99 – cujas disposições foram internalizadas pelo Estado da Bahia no Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12 (“RICMS/BA”), mais especificamente em seu art. 333 –, 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). Confira-se, a propósito, o teor da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 45/99:

“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.”

Conforme previsto no § 1º, da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 45/99, 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”.

É o que também prevê o § 1º, do art. 333 do RICMS/BA. Confira-se:

“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.” (destaques da Recorrente)

No modelo de negócios utilizado para a comercialização dos produtos Hinode, a Recorrente remete as mercadorias para estabelecimentos franqueados da empresa LÍDER, que as revendem aos Consultores (revendedores autônomos que efetuam a venda “porta-a-porta”).

Nesse sentido, considerando que (I) os estabelecimentos franqueados da empresa LÍDER possuem inscrição no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia e (II) os produtos são remetidos, posteriormente, a revendedores autônomos que efetuam a venda “porta-a-porta”, a Recorrente, nas operações interestaduais em que destina produtos Hinode aos referidos estabelecimentos franqueados localizados no Estado da Bahia, é a responsável pela retenção e recolhimento antecipado do ICMS devido nas subseqüentes saídas realizadas pelos Consultores, por 17 DOCS - 2096680v1 força do § 1º, da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 45/99 e do § 1º, do art. 333 do RICMS/BA.

Por se tratar de recolhimento antecipado do aludido imposto estadual, a base de cálculo utilizada para apuração do tributo é presumida. Por esse motivo, 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”).

De se salientar, desde logo, que a própria LC nº 87/96 determina que a “MVA” 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).

Nesse sentido, para recolher o tributo devido ao Estado da Bahia em relação às operações subsequentes praticadas pelos revendedores autônomos, a Recorrente, 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.

Além disso, existem casos em que os revendedores atuam, inclusive, como “consumidores finais”. É o que ocorre quando os produtos são adquiridos para consumo próprio ou de seus familiares.

Relativamente à segunda hipótese, é pertinente esclarecer que os produtos tanto podem ser revendidos aos familiares dos comerciantes autônomos a preço de custo (isto é, sem qualquer agregação no valor de sua aquisição) quanto cedidos gratuitamente (por exemplo, na forma de presentes). Ambos os fatores – prática de preços substancialmente inferiores aos valores de referência do catálogo, conforme comprovado na última petição apresentada pela Recorrente, e autoconsumo – acabam fazendo com que a efetiva margem de agregação na revenda dos produtos não seja refletida por tais publicações (valores constantes dos catálogos).

Por esse motivo, os valores de referência dos catálogos não expressam e tampouco espelham o preço praticado na revenda das mercadorias para consumidores finais, sendo, assim, insuscetíveis de 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.

Nesse sentido, já decidiu o E. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 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.

De fato, em julgamento envolvendo a restituição de ICMS-ST cobrado em valor superior ao efetivamente devido, o Exmo. Ministro ILMAR GALVÃO consignou, no que tange ao instituto da substituição tributária, que *“cuidou o legislador de prefixar uma base de cálculo cuja estimativa se aproxime o mais possível da realidade, ajustando o respectivo valor às leis de mercado, para não onerar o contribuinte e tampouco prejudicar o Fisco”* (Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.851/AL, Relator Ministro ILMAR GALVÃO, DJ de 13/12/2002).

De acordo com o relato da infração, 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, ademais, que a Recorrente deveria ter adotado os valores de referência constantes dos catálogos fornecidos aos revendedores autônomos como base de cálculo do ICMS-ST, “conforme determina a cláusula terceira do Convênio ICMS 45/99”.

A Cláusula Terceira do Convênio ICMS 45/99 possui a seguinte redação:

“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." (destaques da Recorrente) 62. O conteúdo do Convênio ICMS nº 45/99, particularmente sua Cláusula Terceira, foi incorporado à legislação baiana, conforme se verifica do teor do art. 333 do RICMS/BA.

Confira-se:

"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 nº 45/99).

Parágrafo 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.

Parágrafo 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.

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

Ocorre que a exigência fiscal é manifestamente insubsistente, razão pela qual a Recorrente apresentou competente impugnação, objetivando fosse cancelado o lançamento tributário.

Repita-se novamente que a legislação tributária é claríssima ao enunciar que nas vendas diretas a base impositiva será o preço sugerido em catálogo, caso inexistir preço tabelado pelo poder público. Nenhuma interpretação que suscite dúvida razoável poderá dizer o contrário (fl. 469).

Para tanto, a despeito de todas as alegações e documentos acostados aos autos pela Recorrente, aduziu a r. Decisão recorrida que:

(I) "A base de cálculo do ICMS-ST nestas 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, ou seja: 'o preço sugerido pelo fabricante ou remetente, assim entendido aquele constante em catálogo ou lista de preços de sua emissão' (fl. 26 da r. Decisão recorrida).

(II) quanto ao fato de que os catálogos de sugestão de preços não serem emitidos pela Recorrente, limitou-se a r. Decisão recorrida em alegar que "este fato não se mostra relevante para esclarecer a questão, porquanto é a autuada 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 de produtos; é quem comanda o grupo econômico através de seus sócios, inclusive a própria Lider" (fl. 27 da r. Decisão recorrida);

(III) quanto à ausência de para aferição do valor agregado na cadeia de comercialização dos produtos, aduziu que "Só haveria necessidade deles se fosse outra a modalidade de fixação da base, qual seja, o montante da operação praticado pelo substituto, mais encargos e MVA" (fl. 27 da r. Decisão recorrida);

(IV) quanto à ofensa ao artigo 146 do Código Tributário Nacional, aduziu que "as autuações ocorreram em circunstâncias diversas destas, o que levou aos Autuantes daquelas ações adotarem a MVA como parâmetro para o cálculo do imposto. Ficou constatado que as ações carecem de revisão em função da ocorrência de erro de fato, praticado nas autuações, que afasta a aplicação do art. 146 do CTN, para comprometer a procedência do presente processo administrativo" (fl. 27 da r. Decisão recorrida);

(V) quanto à aplicabilidade do parágrafo único do art. 100 do CTN, sustentou a r. Decisão recorrida que não seria aplicável ao caso, pois "a matéria é disciplinada pela Lei Complementar nº 87/96, a Lei nº 7.014/96, o Convênio ICMS 45/99 e o RICMS/2012 não existindo dúvidas ou lacunas para saber qual a base de cálculo nas vendas diretas" (fl. 27 da r. Decisão recorrida);

(VI) quanto ao artigo 112 do CTN, que "Não se aplica ao caso em comento, haja vista que a multa aplicada tem enquadramento claro na lei e foi aplicada corretamente, pois inexistia na lei estadual dispositivo que preveja 34

DOCS - 2096680v1 multa menor para a mesma conduta o que permitira a aplicação do art. 112 do CTN” (fl. 27 da r. Decisão recorrida).

Por fim, a MVA apurada pela Recorrente e seu pedido de diligência também foram desconsiderados pela r. Decisão recorrida, o que deverá ser efetivamente enfrentado por este E. Conselho de Fazenda Estadual no julgamento do Recurso Voluntário, inclusive com o cálculo do ICMS-ST efetuado pela Recorrente e ora apresentado.

Com efeito, antes de ser notificada deste Auto de Infração, a Recorrente foi citada de 2 (duas) execuções fiscais propostas pelo Estado da Bahia – distribuídas sob os nºs 0532367-12.2017.8.05.0001 e 0529713-52.2017.8.05.0001 (doc. 10 da impugnação) – e 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.

Por meio de contatos realizados com a SEFAZ/BA, a Recorrente obteve a memória dos cálculos relativos aos débitos executados, ocasião em que verificou que a base de cálculo do ICMS-ST supostamente devido correspondia ao preço da revenda dos produtos (no momento da saída de seu estabelecimento com destino aos franqueados da LÍDER) acrescido de uma “MVA” de 81,46%.

Na ocasião, portanto, era entendimento do Fisco baiano que o ICMS-ST devido pela Recorrente deveria ser apurado mediante o somatório do preço de revenda e de uma “MVA”. Repentinamente, todavia, esse entendimento foi profundamente alterado.

Ao ser intimada do Auto de Infração ora impugnado, a Recorrente foi surpreendida com o fato de que, agora, o Fisco baiano entende que a base de cálculo do ICMS-ST deveria corresponder ao valor de referência veiculado nos catálogos dos produtos Hinode (emitidos pela LÍDER).

Ou seja, a acusação fiscal está escorada no cometimento de uma conduta que, anteriormente, não só era considerada legítima como era imposta pelo Estado da Bahia. A esse respeito, inclusive, a própria r. Decisão recorrida reconhece expressamente que o critério jurídico adotado para lavratura do Auto de Infração em referência foi alterado em relação ao crédito tributário objeto das mencionadas execuções fiscais.

No entanto, no afã de manter a exigência fiscal incólume, os Ilmos. Julgadores de 1ª instância administrativa atribuíram a alteração do critério jurídico a suposto “equivoco” do Fisco.

Confira-se o seguinte trecho da r. Decisão recorrida: “(...) *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 consideram a MVA como elemento da base quantitativa, e não os preços sugeridos em catálogos.*

Comprovantes acostados aos autos revelam que as ações serão extintas tendo em vista que a Autuada quitou os débitos correspondentes. A existência dessas autuações comparadas com o presente auto de infração, revela no entendimento da Autuada, uma mudança de critério para cobrança do ICMS-ST. É fato que as autuações ocorreram em circunstâncias diversas destas, o que levou aos Autuantes daquelas ações a adotarem a MVA como parâmetro para o cálculo do imposto.

Ficou constatado que as ações carecem de revisão em função da ocorrência de erro de fato, praticado nas autuações, o que afasta a aplicação do art. 146 do CTN, para comprometer a procedência do presente processo administrativo. (...)” (fl. 27) da r. Decisão recorrida – destaques da Recorrente)

Além disso, também é imperioso registrar que o suposto ICMS-ST exigido pelo Fisco baiano também vem sendo cobrado dos franqueados da LÍDER, que revendem os produtos adquiridos da Impugnante para os Consultores (revendedores autônomos).

Não obstante, as autoridades administrativas também vêm autuando os estabelecimentos franqueados da LÍDER – que recebem as mercadorias da Recorrente –, para pagar o imposto

supostamente devido pela Recorrente, na condição de responsáveis solidárias (Autos de Infração anexados à impugnação – doc. 12 da impugnação).

É importante notar que os Autos de Infração recebidos pelos estabelecimentos franqueados da LÍDER se referem aos mesmos fatos geradores que motivaram a lavratura da acusação fiscal ora combatida. Por essa razão, evidente que o Fisco baiano 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 para a Recorrente e franqueados.

Na prática, a fiscalização está exigindo o recolhimento de um único débito tanto do contribuinte substituto (Recorrente) quanto do responsável solidário (franqueados), o que somente seria admissível se tais cobranças ocorressem por intermédio de um único Auto de Infração.

Nesse cenário, ou bem se cancelam as autuações lavradas em face dos estabelecimentos franqueados – tendo em vista que a cobrança já foi direcionada ao contribuinte substituto (Recorrente) –, ou então deve ser cancelado este Auto de Infração – uma vez que os responsáveis solidários já foram intimados para cumprir a obrigação tributária.

DO DIREITO

Do descabimento da utilização dos valores de referência veiculados em catálogos para apuração da base de cálculo do ICMS-ST 42 DOCS - 2096680v1 107. Neste primeiro tópico do mérito do Recurso Voluntário, a Recorrente irá demonstrar as 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 e de uma “MVA”.

É importante deixar claro que o argumento adotado pela r. Decisão recorrida para afastar o fundamento de defesa da Recorrente, no sentido de que “não há outra base de cálculo a ser adotada pela fiscalização na determinação do quantum do imposto é devido” (fl. 26 da r. Decisão recorrida) é absolutamente inaplicável ao caso concreto.

Isso porque, a Cláusula Terceira do Convênio ICMS 45/99 é taxativo ao prever que “*A base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, será o valor correspondente ao preço de venda ao consumidor, constante em 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 o preço*” (destaques da Recorrente).

É evidente, portanto, que a adoção do preço sugerido em catálogo de preços para apuração do ICMS-ST apenas será possível na hipótese de **(a)** este preço ser sugerido pelo fabricante ou remetente; e **(b)** os catálogos sejam de sua emissão, o que não ocorre no caso concreto, conforme amplamente esclarecido na impugnação apresentada. A propósito, e ao contrário do que foi sustentado na r. Decisão recorrida, a própria legislação baiana prevê a adoção da Margem de Valor Agregado, na hipótese em que é inaplicável o catálogo de sugestão de preços para o cálculo do ICMS-ST. É justamente a hipótese do caso concreto!

O primeiro ponto que evidencia a total insubsistência da exigência fiscal diz respeito à completa inaplicabilidade dos valores de referência veiculados em catálogo no caso concreto, à vista das regras da LC nº 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.

Com efeito, o legislador complementar, ao traçar as normas gerais em matéria de ICMS, estabeleceu que somente o preço sugerido pelo fabricante (o estabelecimento que fabrica ou industrializa os produtos sujeitos à substituição tributária) ou pelo importador (o estabelecimento que importa os referidos produtos do exterior) poderá ser utilizado para a determinação da base de cálculo do ICMS-ST. 115.

É o que se verifica pelo teor do § 3,º do art. 8º da LC nº 87/96. Confirma-se: “*Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será: (...) § 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo esse preço*” (destaques da Recorrente).

Os valores de referência veiculados em catálogos somente podem ser adotados como base de cálculo do ICMS-ST quando o preço for sugerido pelo fabricante, importador ou remetente do produto. O Auto de Infração foi lavrado sob a acusação de que a Recorrente não teria efetuado recolhimento do ICMS-ST devido no período de janeiro/2013 a dezembro/2016, o qual, por sua vez, deveria ter sido apurado com base nos valores de referência veiculados nos catálogos dos produtos Hinode, como supostamente disciplinaria o Convênio ICMS 45/99.

Ocorre 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! Na verdade, os catálogos dos produtos Hinode são confeccionados a pedido da franqueadora LÍDER, a qual, além disso, é a responsável pela definição dos valores sugeridos dos produtos para venda ao consumidor final, conforme documentalmente comprovado na impugnação apresentada (docs. 06 a 08 da impugnação).

Ademais, os valores de referência veiculados nessas publicações foram todos, sem exceção, definidos pela LÍDER (franqueadora), de acordo com procedimentos internos. DOCS - 2096680v1 130. Ora, considerando que (I) a LÍDER não é fabricante, importadora e tampouco remetente dos produtos Hinode e (II) que os catálogos dos produtos Hinode são emitidos pela LÍDER, a qual, inclusive, é a responsável pela definição dos valores de referência, mostra-se absolutamente inviável – e ilegal – exigir que a base de cálculo do ICMS-ST devido pela Recorrente corresponda aos valores de referência veiculados nesses catálogos.

Com efeito, para manter a acusação fiscal, a r. Decisão recorrida sugere que este argumento não poderia ser considerado, pois a LÍDER pertenceria ao mesmo grupo econômico da Recorrente, de forma que seria ela, em última análise, a responsável pela sugestão dos preços veiculados em catálogos.

Ficou esclarecido e demonstrado nos autos que a empresa Líder faz parte do Grupo Hinode, do qual a Autuada figura como uma espécie de holding, cabendo a Líder apenas tratar da viabilização das franquias. Entretanto, este fato não se mostra relevante para esclarecer a questão, porquanto é a autuada quem figura no polo passivo da substituição tributária; é quem comercializa produtos dentre do modelo de 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, inclusive a própria Líder (fls. 26/27 da r. Decisão recorrida).

Assim, pretendendo alegar que é a Recorrente a responsável pela sugestão dos preços emitidos em catálogos, é dever do Fisco a comprovação de sua alegação, e não da contribuinte produzir prova negativa de sua participação nessa atividade. Ademais, o fato de a Líder – real responsável pela emissão dos catálogos e sugestão dos preços – pertencer ao mesmo grupo econômico da Recorrente não tem qualquer relevância para a finalidade de fixação da base de cálculo do ICMS-ST.

Isso porque, o art. 8º, § 3º da Lei Complementar nº 87/96 – cujo teor, diferentemente do que aduzem as autoridades fiscais, foi exaustivamente objeto de análise na impugnação oferecida – dispõe que “*existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço*”.

Note-se: a norma nacional e geral do ICMS fala em preço sugerido pelo fabricante ou importador. Nada é mencionado acerca de grupo econômico ou mesmo de empresas que possuem relação de interdependência. E nem poderia, pois, para fins de ICMS, vigora o princípio da autonomia dos estabelecimentos, nos termos do art. 11, § 3º, II da LC nº 87/96.

Ora, se cada estabelecimento é autônomo, devendo manter escrita fiscal própria, além de responder por seus próprios débitos, é evidente que o fato de pertencer a um mesmo grupo econômico jamais poderia levar à confusão das pessoas jurídicas que o integram, muito menos das atividades por elas realizadas.

Reitere-se: tanto a LC nº 87/96 quanto o Convênio ICMS 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.

É possível verificar que a base de cálculo do ICMS-ST supostamente devido nesse período foi apurada mediante o somatório do valor da revenda (quando da saída dos produtos do estabelecimento da Recorrente) e de uma “MVA” – no caso, de 81,46%, consoante disposto no Anexo 1 do RICMS/BA. Ou seja, a base de cálculo dos débitos exigidos nos executivos fiscais não foi apurada de acordo com o valor de referência contido nos catálogos dos produtos Hinode emitidos pela LÍDER.

Bem por isso, afigura-se manifestamente improcedente a exigência fiscal, na medida em que contraria o disposto no § 3º, do art. 8º da LC nº 87/96, na Cláusula Terceira do Convênio ICMS 45/99 e no art. 333, § 2º do RICMS/BA.

Em outras palavras, a regra defendida pela Recorrente, consistente na adoção de uma MVA para apuração do ICMS ST, seria de adoção subsidiária ao catálogo de sugestão de preços, de forma que, havendo o catálogo, o Fisco seria obrigado a adotar os valores ali sugeridos para apuração da base de cálculo do imposto. Essa interpretação, contudo, nunca se sustentou diante das disposições da Lei Complementar nº 87/96, consoante já amplamente demonstrado pela Recorrente neste Recurso Voluntário.

Ora, o Convênio ICMS 101/2018 reconhece, de forma irrefutável, que o argumento adotado na r. Decisão recorrida para manter a exigência fiscal não se sustenta. De fato, na medida em que se outorga à legislação estadual a competência para regular no que diz respeito à base de cálculo do ICMS-ST na hipótese em que não existir preço oficial às mercadorias, é certo que pode o legislador estadual definir que a base de cálculo do ICMS-ST não será o preço sugerido nos catálogos, notadamente quando este não refletir a realidade econômica da apuração, como é o caso. Interpretar de forma diversa significaria dizer que o Convênio ICMS 101/2018 é ilegal, porquanto afrontoso ao que dispõe a Lei Complementar nº 87/96. 210.

Conforme se depreende de exemplo de fichas cadastrais de consultores junto à LÍDER anexados à impugnação (doc. 05 da impugnação), os valores indicados nos catálogos são meras sugestões, podendo ser observados ou não pelos revendedores.

Até por isso, não há qualquer imposição para utilização dos valores de referência veiculados em catálogo, tratando-se essa publicação de um mero referencial. Esclareça-se que o “lucro” obtido pelos revendedores advém da diferença entre o valor da aquisição e do preço da revenda dos produtos e principalmente do recebimento de bônus pela inclusão de novos revendedores.

A despeito disso, a Recorrente foi autuada justamente porque a fiscalização baiana entende que deveria ter adotado os valores de referência veiculados nos catálogos emitidos pela LÍDER como base de cálculo do ICMS-ST. Ora, em qual estudo, pesquisa ou levantamento se baseia a fiscalização para impor a utilização dos catálogos para apuração do ICMS-ST? Qual seria a prova de que os “preços sugeridos” são efetivamente observados pelos revendedores autônomos?

Apesar de a Recorrente ter sido autuada sob a alegação de que deveria ter utilizado os valores de referência contidos nos catálogos dos produtos Hinode emitidos pela empresa LÍDER como base de cálculo do ICMS-ST, esse não era o entendimento, a respeito da apuração do imposto, que vinha sendo aplicado pelo próprio Estado da Bahia até então.

Confira-se, a propósito, o seguinte trecho da r. Decisão recorrida: “(...) 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 consideram a MVA como elemento da base quantitativa, e não os preços sugeridos em catálogos. Comprovantes acostados aos autos revelam que as ações serão extintas tendo em vista que a Autuada quitou os débitos correspondentes”.

A existência dessas autuações comparadas com o presente Auto de Infração, revela no entendimento da Autuada, uma mudança de critério para cobrança do ICMS-ST. É fato que as autuações ocorreram em circunstâncias diversas destas, o que levou aos Autuantes daquelas ações a adotarem a MVA como parâmetro para o cálculo do imposto.

Ora, não há dúvidas de que, no período objeto da fiscalização, a Recorrente estava sujeita à orientação geral da Administração Pública segundo a qual o ICMS-ST por ela devido deveria ser apurado com base no preço de revenda acrescido de uma “MVA”. Essa orientação geral, por sua vez, está consubstanciada em 3 (três) lançamentos, que deram origem ao mesmo número de execuções fiscais, no qual foram constituídos débitos de ICMS-ST apurados pelo somatório do preço de revenda e de uma “MVA”.

Da Impossibilidade de Cobrança de Juros e Multas (Art. 100, Parágrafo Único, do CTN) 276. Ainda na hipótese de vir a ser superada a alegação quanto à necessidade de cancelamento do Auto de Infração, os elementos já apontados acima sinalizam, foi demonstrado na impugnação apresentada que, no mínimo, devem ser afastados os juros de mora e das multas, nos termos do art. 100, parágrafo único do CTN. Referido dispositivo ostenta a seguinte redação:

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: (...) III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; (...) Parágrafo único.

A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da “base de cálculo do tributo”. Para supostamente refutar esse argumento de defesa da Recorrente, foi sustentado na r. Decisão recorrida que: *“(…) 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 concretizariam uma prática administrativa reiterada pelo fisco”.*

Com efeito, antes da lavratura deste Auto de Infração, não só o Estado da Bahia entendia que a base de cálculo do ICMS-ST devido pela Recorrente deveria corresponder ao preço da revenda acrescido de uma “MVA”, como estimulava esse comportamento, o que o levou a cobrar da Impugnante, diferenças a título do imposto apuradas de acordo com o referido critério jurídico por meio de execuções fiscais.

Na prática, o Estado da Bahia aceitou e endossou a conduta da Recorrente de apurar o ICMS-ST pelo somatório do preço de revenda e de uma “MVA”. DOCS - 2096680v1 285. A esse respeito, este E. Conselho de Fazenda Estadual tem sido sensível a situações como a presente, nas quais havia indicativos de que o Fisco – expressa ou tacitamente – aceitava como válida a postura adotada pelo sujeito passivo.

Por fim, conforme mencionado, a Recorrente apresentou pedido nos autos desse processo administrativo, para fins de completude da coleta de elementos de fato, para que o processo fosse baixado em diligência, a fim de que fosse recalculado o ICMS-ST, utilizando-se como base de cálculo o somatório **(a)** das operações realizadas pela Recorrente (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 ao referido requerimento, em substituição aos preços sugeridos em catálogos, cuja utilização demonstrou-se ilegal e incompatível com a realidade.

Assim, considerando os descontos significativos concedidos pelos revendedores autônomos, bem como o relevante consumo próprio dos produtos, o que significa inexistência do fato gerador

presumido, a base de cálculo a ser composta a partir da “MVA” apresentada nestes autos pela Recorrente deve ser considerada em detrimento daquela utilizada pela fiscalização no lançamento tributário ora combatido, que, repita-se, não reflete os fatos jurídicos tributários efetivos.

DO PEDIDO

Pelo exposto, é a presente para requerer: **(a)** seja dado integral provimento ao Recurso Voluntário ora interposto, reformando-se a r. Decisão recorrida, para cancelar integralmente o Auto de Infração; ou **(b)** então, deve o processo ser convertido em diligência para que seja ratificado o ICMS-ST recalculado pela Recorrente, utilizando-se como base de cálculo o somatório **(I)** das operações realizadas pela Recorrente (substituto tributário); **(II)** do montante dos valores de seguro, frete e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes; e **(III)** da “MVA” DE 113,06% apurada no levantamento anexo, em substituição aos valores constantes de catálogos, que é comprovadamente inadequado para utilização na situação em exame.

À fl. 933 o processo foi convertido em diligência à INFAZ DE ORIGEM em 30.11.2018 para intimar o recorrente a apresentar a listagem de produtos que foram vendidos abaixo dos recomendados no catálogo com a correspondente prova documental dos preços praticados. A empresa respondeu às fls. 943/44 que a estrutura operacional adota o sistema de franquia que adquirem os produtos da HINODE para revenda a consumidor final e em algumas situações para consumo próprio. Diante disso muito embora o preço pratica ao consumidor final não corresponda ao constante do catálogo, não se faz possível a apresentação da nota fiscal. Isto porque os consultores responsáveis estão dispensados da emissão de nota fiscal nos moldes do art. 333, parágrafo 5º do RICMS, não sendo um meio de prova possível de ser apresentado.

À fl. 953 o processo foi enviado em diligência à PGE/PROFIS. À luz dos argumentos postos, decidiu esta 2ª CJF, em pauta suplementar, encaminhar o processo à PGE/PROFIS, para emitir parecer acerca das alegadas questões de direito, notadamente quanto ao fato de que o Recorrente argumenta ser o fabricante, mas não o responsável pelos catálogos e preços sugeridos, conforme preceitua o convênio retromencionado, devendo-se pronunciar se procede o argumento da utilização MVA e não dos preços em catálogo.

A PGE/PROFIS respondeu fls. 957/ 67 em que conclui que o valor definido para a base de cálculo é o valor fixado pelo fabricante ou remetente não sendo possível a cobrança com base impositiva em norma cogente, por conta de uma venda abaixo do valor estipulado pelo operador do sistema de marketing multinível, impõem-se a cobrança da diferença ao vendedor final.

Às fls. 1010/18 foi efetuada uma nova diligência à PGE/PROFIS, com os seguintes fundamentos, em resumo:

Às fls. 952/955, em pauta suplementar, o processo foi remetido à PGE/PROFIS, para que fosse emitido parecer jurídico, notadamente quanto à alegação de que o Recorrente argumenta ser o fabricante, mas não o responsável pelos catálogos que serviram para o autuante estabelecer a base de cálculo do valor devido por substituição tributária.

Às fls. 957/68 o Dr. José Augusto Martins Junior exarou parecer em que diz:

“No sistema de marketing multinível, as vendas realizadas sem o controle do preço mínimo fulminaria a lógica do sistema de premiações e bônus entre os participantes. Assim, a definição de um valor de venda pela operadora de marketing multinível por meio de um catálogo ou lista é uma imposição natural do sistema.

Entretanto, não menos certo que é inviável o controle do preço final de venda pelos consultores, mesmo que latente a exclusão do regime diferenciado de vendas. Logo, parece-nos possível que exista venda abaixo do preço definido. Portanto, é possível que o preço sugerido não seja de fato respeitado pelo revendedor, mas imprescindível que o Recorrente traga aos autos, provas de que o preço de venda deu-se abaixo do preço do catálogo.

Que em havendo comprovação, desloca-se a responsabilidade para os contratantes do sistema, em razão do art. 8º da LC 87/96, cujo teor desonera a responsabilidade do contribuinte por conta de atos ou omissões de outros que concorrerem para o não recolhimento do tributo o que impõe a diferença a ser cobrado ao vendedor final. Por fim, entendeu que não resta a menor dúvida de que o sujeito passivo se enquadra na condição de fabricante

dos produtos ou na pior das hipóteses, de remetente”

Constato ainda, que examinando todos os exercícios, de 2013 a 2016, os destinatários são poucos, considerando um lançamento que alcança um total de R\$ 26.487.029,40, concentrando em sua maioria, possivelmente 90% de todo o lançamento, para um pequeno número de contribuintes inscritos (não mais do que 10), que além dos citados, identifico os seguintes: NEILSON PARAGUASSU DUARTE, DRYKA ESTRELA COMÉRCIO, GEOVAM DE OLIVEIRA SIMÕES JUNIOR, CDH COSMÉTICOS ALAGOINHAS, AVANTI COSMÉTICOS E PERFUMARIA.

No caso presente, não consta que haja destinatários inscritos como MEI em estabelecimentos fixos, mas pelo contrário, além de serem estabelecimentos fixos, são inscritos como microempresas e empresas de pequeno porte, do SIMPLES NACIONAL, inclusive com valores significativos de autos lançados, pelas mesmas operações, embora ainda não certificado que sejam das mesmas notas fiscais, e neste processo há expressivas remessas para os mesmos destinatários, alguns com o ICMS calculado pelo autuante, numa única nota, da ordem de R\$ 18.000,00.

À luz do argumento posto, decidi esta 1ª CJF, em pauta suplementar, do dia 27.08.2021 encaminhar o processo à PGE/PROFIS, para emitir novo parecer acerca das alegadas questões de direito:

1) levando em conta que neste processo não foi identificado destinatário não inscrito, sendo em sua maioria contribuintes de pontos comerciais fixos, microempresas e empresas de pequeno porte, e alguns com grandes quantidades adquiridas para comercialização, o que evidentemente descaracteriza a venda porta a porta, e o disposto no Convênio 45/99, o Recorrente se configura como substituto tributário das operações deste Auto de Infração, ainda que descumprida esta condição?

2) Se o Recorrente é o substituto tributário, mas uma vez que não há vendas porta à porta, deve e aplicar o preço de catálogo, como foi o presente caso, ou a MVA?

3) O destinatário, ainda que seja contribuinte inscrito como microempresário ou empresa de pequeno porte, de ponto fixo, é responsável solidário?

4) Se for responsável solidário, deve se aplicar MVA ou o catálogo de preços, uma vez que pelo Convênio 45/99, esta referência de preços, se destina aos vendedores porta a porta? Deve-se atentara PGE/PROFIS, pro fato de que a nulidade anteriormente reportada no processo do contribuinte RC MENDES, se deu exatamente porque se aplicou a MVA e não o catálogo de preços do Convênio.

Enfim, deve a PGE/PROFIS, no intuito de estabelecer a necessária segurança jurídica dos lançamentos que envolvem as operações com marketing de nível, no caso de operações com contribuintes inscritos e de pontos fixos, verificar quem são os responsáveis pelo pagamento do imposto, se o remetente, se o destinatário, se ambos, e qual a base de cálculo a ser aplicada, uma vez que há catálogo de preços, mas pelo visto até aqui, os processos em discussão no Conselho não envolvem adquirentes para vendas porta à porta, a quem os catálogos se destinam por força do Convênio, e um dos processos foi anulado porque se aplicou MVA e não os preços dos catálogos.

A PGE respondeu fls. 1021/26.

- Que levando em conta neste processo não foram identificados contribuintes não inscritos, sendo pontos fixos, comerciais, e alguns com grande capacidade para comercialização, o que certamente descaracteriza venda porta a porta, o recorrente se configura como substituto tributário.
- Não estando emolduradas nas balizas normativas do Convênio ICMS 45/99, não há que se falar em base de cálculo concernente a este regime de exceção, especificamente o preço de catálogo.
- Que descaracterizada a venda porta a porta não há que se falar em obrigação por substituição tributária.

À fl. 1028/29 diligência à ASTEC.

Trata-se de Recurso de Voluntário interposto contra a decisão da 2ª JJF, que julgou Procedente o auto em lide, em que se discute no Recurso Voluntário a única infração, pela falta de retenção do ICMS e consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados neste Estado, no valor de R\$ 26.487.029,40, acrescido de multa de 60% e demais acréscimos moratórios, o que leva ao Auto de Infração à data da lavratura, em 20/09/2017, conforme fl. 05, para o total de R\$ 48.232.571,81. A 2ª JJF, julgou o lançamento procedente, com base, em resumos, nos argumentos postos abaixo, conforme ementa do Acórdão.

No caso desta lide, o remetente está sendo autuado com base nos preços de catálogos, e embora suas remessas não se destinam diretamente a revendedores porta a porta, que utilizam os catálogos como referência de preço final, conforme se verifica abaixo, no parágrafo 1º, o Convênio 45/99, se aplica também a contribuintes inscritos.

Mediante pesquisa, foram encontrados os seguintes processos abaixo, em que houve lançamento contra os destinatários das mercadorias comercializadas pela LARRUS.

A. I. Nº	- 222567.0023/17-4
AUTUADO	- MARCONDES LUIZ DE SOUZA
AUTUANTE	- ELMON CARVALHO DOS SANTOS
ORIGEM	- INFAZ TEIXEIRA DE FREITAS
PUBLICAÇÃO	- INTERNET – 20/11/2020
PROCESSO	- A. I. Nº 210674.0001/16-3
RECORRENTE	- COMÉRCIO IMPERIAL EIRELI - ME
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0100-02/17
ORIGEM	- INFAZ GUANAMBI
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 29/05/2018
PROCESSO	- A. I. Nº 210674.0001/16-3
RECORRENTE	- COMÉRCIO IMPERIAL EIRELI - ME
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0100-02/17
ORIGEM	- INFAZ GUANAMBI
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 29/05/2018
PROCESSO	- A.I. Nº 192378.0001/16-0
RECORRENTE	- LUMINUOS COSMÉTICOS LTDA. - ME
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0047-05/17
ORIGEM	- INFAZ JEQUIÉ
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 11/06/2018
PROCESSO	- A. I. Nº 210743.0005/17-7
RECORRENTE	- FERNANDES PALMA COSMÉTICOS LTDA. - ME
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0145-02/17 –
ORIGEM	- INFAZ PAULO AFONSO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 28/08/2018

Assim posto, em Pauta Suplementar, a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, resolveu por converter o processo em diligência à ASTEC, para que sejam excluídos do presente lançamento, notas fiscais que tenham sido lançadas contra os destinatários acima, além de outros que porventura surjam no decorrer da diligência.

Após a execução da diligência, o Recorrente deverá ser intimado a se manifestar no prazo de dez dias, e em seguida, o processo deverá retornar a este Conselho de Fazenda para julgamento. No Parecer ASTEC, fls.1030/64, o auto foi reduzido para R\$ 25.343.619,54.

Às fls. 1088/90 o recorrente se manifesta e alega que seria necessária nova intimação, em virtude de não ter tido acesso ao CD com a diligência, pois estava corrompido e reaberto prazo para manifestação.

Na sessão de julgamento do dia 27 de agosto de 2023, foi concedido o adiamento e enviado para o recorrente os demonstrativos da diligência, sendo o processo adiado para a sessão de 27 de setembro, 30 dias depois, de forma a assegurar a ampla defesa do contribuinte.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário de Auto de Infração julgado procedente na Primeira Instância deste Conselho de Fazenda, em que foi lançada única infração no valor de R\$ 26.487.029,40 acrescido de multa de 60% e demais acréscimos moratórios, por deixar de proceder à retenção e consequente recolhimento do ICMS na condição de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes nas vendas realizadas para este Estado.

Trata-se de contribuinte não inscrito, integrante do GRUPO HINODE, fabricante de produtos de beleza, perfumes, produtos naturais e dietéticos, porém configurado como substituto tributário na condição de operador de marketing multinível, e enquadrado na cláusula primeira do Convênio ICMS 45/99.

O autuante adotou como base de cálculo da substituição tributária, os preços dos produtos lançados em seu catálogo de comercialização, nos termos da cláusula terceira do citado Convênio:

Cláusula primeira Os Estados e o Distrito Federal ficam autorizados, nas operações interestaduais que destinem mercadorias relacionadas no Anexo XXVI do Convênio ICMS nº 142, de 14 de dezembro de 2018, a revendedores, localizados em seus territórios, que efetuem venda na modalidade porta-a-porta, marketing multinível ou sob qualquer outra denominação a consumidor final, a atribuírem ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - devido nas subsequentes saídas realizadas pelo revendedor

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

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

Do exame das duas cláusulas acima e do parágrafo único, pode se constatar que o recorrente é o sujeito passivo, pois assumidamente utiliza o sistema de venda porta a porta, ou marketing multinível, sendo patente a sujeição passiva e isto não é negado pelo recorrente, conforme trecho abaixo:

“A Recorrente irá demonstrar as 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 e de uma “MVA””

A questão aqui em discussão reside na aplicação dos preços de catálogos previstos na cláusula terceira. Por óbvio, não se discute preço estabelecido por órgão competente, pois inexistente tal preço. Resta o preço sugerido pelo fabricante constante em catálogo ou lista de preços de sua emissão acrescido de frete.

Na ausência destas fontes o parágrafo único autoriza a utilização de outro critério definido pelo estado destinatário, no caso, a margem de valor agregado (MVA) no Anexo 1 do RICMS/BA, correspondente a 30% para produtos de perfumaria, higiene e cosméticos. O autuante de posse dos preços dos catálogos utilizados pelos revendedores aplicou-os como base de cálculo para o imposto devido por substituição tributária.

Vejamos a legislação do RICMS/BA

“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 1 deste regulamento relativa às operações subseqüentes."

O RICMS/BA, quanto à base de cálculo, além de reproduzir no parágrafo 2º, o mesmo texto da cláusula terceira, do convênio, acrescenta outra possibilidade no parágrafo 3º, em caso de inexistência de preços em catálogos ou estabelecidos por órgão competente. No caso, aplicação de MVA prevista no Anexo 1 do RICMS.

Devo chamar a atenção, de que o contribuinte foi autuado não pela diferença encontrada entre bases de cálculos, mas por não ter havido recolhimento nenhum! No entanto, após a autuação, renega a aplicação dos catálogos e se apega à MVA prevista no parágrafo 3º.

Para isto, em resumo extraído do Recurso Voluntário, alega o seguinte:

Que a Recorrente, embora fabricante e remetente das mercadorias, não é a emitente dos catálogos e tampouco a responsável pela definição dos valores veiculados nessas publicações, condições imprescindíveis para que tal parâmetro seja utilizado como base de cálculo do ICMS-ST, nos termos do art. 8º, § 3º, da Lei Complementar nº 87/96 e da Cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 45/99.

Ressalta a absoluta improcedência do argumento aduzido pela r. decisão recorrida para refutar esse fundamento de defesa, no sentido de que o emitente dos catálogos pertenceria ao mesmo grupo econômico da Recorrente (fls. 26/27 da r. decisão recorrida).

Que a Recorrente cede à LÍDER o direito de uso da marca Hinode, a qual, por sua vez, passa a atuar como franqueadora, firmando contratos de franquia com interessados em revender os produtos da marca e cadastrando consultores que realizam a chamada venda porta-a-porta.

De acordo com esses contratos de franquia, cabe aos franqueados (I) montar estabelecimento comercial segundo padrões definidos pela LÍDER, com estoque de produtos adquiridos da Recorrente, (II) aprimorar e administrar a rede de consultores, (III) pagar taxa de franquia.

Os franqueados, por sua vez, revendem os produtos adquiridos da Recorrente aos revendedores autônomos (Consultores), geralmente donas de casa, estudantes, funcionárias públicas, professoras, aposentadas etc, que adquirem os produtos Hinode para revenda ao consumidor final ou, em algumas situações, para consumo próprio.

Isso porque, conforme exaustivamente demonstrado na impugnação, a Recorrente, embora fabricante e remetente das mercadorias, não é a emitente dos catálogos e tampouco a responsável pela definição dos valores veiculados nessas publicações, condições imprescindíveis para que tal parâmetro seja utilizado como base de cálculo do ICMS-ST, nos termos do art. 8º, § 3º, da Lei Complementar nº 87/96 e da Cláusula Terceira do Convênio ICMS nº 45/99.

Foi também demonstrado que os valores de referência veiculados nos catálogos não poderia ser utilizados como base de cálculo do ICMS-ST, pois, não sendo de observância obrigatória pelos revendedores autônomos, que são absolutamente livres para negociar os preços dos produtos de acordo como o seu próprio interesse financeiro, não refletem a prática de mercado, não tendo o Estado da Bahia, ademais, providenciado qualquer estudo, pesquisa ou levantamento que sugerisse ou comprovasse o contrário.

Por esse motivo, os valores de referência dos catálogos não expressam e tampouco espelham o preço praticado na revenda das mercadorias para consumidores finais, sendo, assim, insuscetíveis de 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.

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 consideram a MVA como elemento da base quantitativa, e não os preços sugeridos em catálogos. Comprovações acostadas aos autos revelam que as ações serão extintas tendo em vista que a Autuada quitou os débitos correspondentes.

A existência dessas autuações comparadas com o presente Auto de Infração, revela no entendimento da Autuada, uma mudança de critério do fisco, para cobrança do ICMS-ST. É fato que as autuações ocorreram em circunstâncias diversas destas, o que levou aos Autuantes daquelas ações a adotarem a MVA como parâmetro para o cálculo do imposto.

Que não há dúvidas de que, no período objeto da fiscalização, a Recorrente estava sujeita à orientação geral da Administração Pública segundo a qual o ICMS-ST por ela devido deveria ser apurado com base no preço de revenda acrescido de uma “MVA”. Essa orientação geral, por sua vez, está consubstanciada em 3 (três) lançamentos, que deram origem ao mesmo número de execuções fiscais, no qual foram constituídos débitos de ICMS-ST apurados pelo somatório do preço de revenda e de uma “MVA”.

Suscita ainda a Impossibilidade de Cobrança de Juros e Multas (Art. 100, Parágrafo Único, do CTN). Que na hipótese de vir a ser superada a alegação quanto à necessidade de cancelamento do Auto de Infração, os elementos já apontados acima sinalizam, foi demonstrado na impugnação apresentada que, no mínimo, devem ser afastados os juros de mora e das multas, nos termos do art. 100, parágrafo único do CTN. Referido dispositivo ostenta a seguinte redação:

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: (...) III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; (...)”

Parágrafo único.

A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Estas são as razões de defesa e passo então, à decisão.

À luz dos argumentos postos, decidiu-se por encaminhar o processo à PGE/PROFIS, para emitir parecer acerca das alegadas questões de direito, notadamente quanto ao fato de que o Recorrente argumenta ser o fabricante, mas não o responsável pelos catálogos e preços sugeridos, conforme preceitua o convênio retromencionado, devendo-se pronunciar se procede o argumento da utilização MVA e não dos preços em catálogo.

A PGE/PROFIS respondeu fls. 957/ 67 em que conclui que *o valor definido para a base de cálculo é o valor fixado pelo fabricante ou remetente não sendo possível a cobrança com base impositiva em norma cogente, por conta de uma venda abaixo do valor estipulado pelo operador do sistema de marketing multinível, impõem-se a cobrança da diferença ao vendedor final.*

O processo foi remetido novamente à PGE/PROFIS, para que fosse emitido parecer jurídico, notadamente quanto à alegação de que o Recorrente argumenta ser o fabricante, mas não o responsável pelos catálogos que serviram para o autuante estabelecer a base de cálculo do valor devido por substituição tributária.

Às fls. 957/68 o Dr. José Augusto Martins Junior exarou parecer em que diz:

“No sistema de marketing multinível, as vendas realizadas sem o controle do preço mínimo fulminaria a lógica do sistema de premiações e bônus entre os participantes. Assim, a definição de um valor de venda pela operadora de marketing multinível por meio de um catálogo ou lista é uma imposição natural do sistema.

Entretanto, não menos certo que é inviável o controle do preço final de venda pelos consultores, mesmo que latente a exclusão do regime diferenciado de vendas. Logo, parece-nos possível que exista venda abaixo do preço definido. Portanto, é possível que o preço sugerido não seja de fato respeitado pelo revendedor, mas imprescindível que o Recorrente traga aos autos, provas de que o preço de venda deu-se abaixo do preço do catálogo.

Que em havendo comprovação, desloca-se a responsabilidade para os contratantes do sistema, em razão do art. 8º da LC 87/96, cujo teor desonera a responsabilidade do contribuinte por conta de atos ou omissões de outros

que concorrerem para o não recolhimento do tributo o que impõe a diferença a ser cobrado ao vendedor final. Por fim, entendeu que não resta a menor dúvida de que o sujeito passivo se enquadra na condição de fabricante dos produtos ou na pior das hipóteses, de remetente.

Constato ainda, que examinando todos os exercícios, de 2013 a 2016, os destinatários são poucos, considerando um lançamento que alcança um total de R\$ 26.487.029,40, concentrando em sua maioria, possivelmente 90% de todo o lançamento, para um pequeno número de contribuintes inscritos.

No caso presente, não consta que haja destinatários inscritos como MEI em estabelecimentos fixos, mas pelo contrário, além de serem estabelecimentos fixos, são inscritos como microempresas e empresas de pequeno porte, do SIMPLES NACIONAL, inclusive com valores significativos de autos lançados, pelas mesmas operações, em vista os parágrafos da cláusula 1ª do convênio supracitado:

§ 1º O disposto no “caput” aplica-se também, a critério da unidade federada de destino, às saídas interestaduais que destinem mercadorias a contribuinte inscrito.

§ 2º O disposto neste convênio aplica-se também nas hipóteses em que o revendedor, em lugar de efetuar a venda nas modalidades citadas no “caput”, a faça em banca de jornal e revista ou estabelecimento similar.

Ou seja, ainda que as remessas sejam efetuadas para contribuintes inscritos e não diretamente a revendedores, a responsabilidade é do recorrente.

Nesse sentido, o próprio Recurso Voluntário admite que “(I) os estabelecimentos franquizados da empresa LÍDER possuem inscrição no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia e (II) os produtos são remetidos, posteriormente, a revendedores autônomos que efetuam a venda “porta-a-porta”.

O questionamento enfim, é a aplicação ou não dos preços de catálogos em detrimento da MVA.

Entendo que o fato de empresa do mesmo grupo responsável pela comercialização e sendo parte de uma holding, em que uma empresa fabrica e outra se encarrega da distribuição e vendas, em nada retira a responsabilidade quanto à confecção do catálogo e a formação dos respectivos preços.

A figura de pessoa jurídica interposta, dos mesmos controladores, não pode servir de anteparo legal para se eximir de responsabilidade quanto aos preços praticados. Não há correlação de responsabilidade quanto aos preços praticados pois a substituição tributária visa alcançar toda a cadeia posterior de vendas até o consumidor final, sendo indiferente para o fisco quem apontou os preços ao consumidor final – se a própria empresa, ou se empresa interposta pelo mesmo grupo econômico ou ainda empresa de terceiros sem qualquer vínculo societário, pois como dito, a substituição tributária visa cobrar antecipadamente o imposto sobre o preço final da cadeia de comercialização, o preço efetivo.

Não cabe necessariamente vínculo obrigacional entre quem fabrica e quem vende, estabelecimento dos preços finais. Importa a verdade material, pois o ICMS tem como base de cálculo o preço praticado para consumidor final. **Além disso o art. 123 do CTN é claro quanto ao fato de que as convenções particulares relativas pelo pagamento de tributos, não podem ser opostos à fazenda pública para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias.**

Quanto ao fato de eventuais adquirentes vendedores não terem repassado as mercadorias e utilizados para consumo próprio, é uma especulação que está no campo das possibilidades, mas não pode ser discutida em profundidade sem sequer haver provas no processo de que isto aconteceu.

Se houvesse, certamente caberia, no máximo, um pedido de restituição do imposto pago por substituição pela operação final não concluída, seja por MVA como quer o recorrente, seja com o preço de catálogo como cobrou o fisco neste lançamento, mas a mera alegação de não finalização da venda, ficando com o intermediário, não há de servir em qualquer hipótese, de escudo a livrar

o recorrente do imposto devido pela substituição nas operações provadas neste lançamento em discussão.

O art. 150, parágrafos 7º da CF que estabelece a sujeição passiva por substituição tributária cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegura a restituição da quantia paga caso não realize o fato gerador presumido. Assim, entendo que tal argumento foge ao propósito do Auto de Infração cujos fatos geradores até prova em contrário, se concretizaram, se não, caberia prova em contrário ao recorrente. Isto não ocorreu neste processo.

Quando estamos a tratar de substituição tributária, é preciso estabelecer ainda que presumidamente, o preço futuro e para isto o fisco se vale seja de uma margem de valor agregado (MVA), seja de pesquisas de preços médios ponderados, como no caso de combustíveis, seja pelos preços de catálogo ou sugeridos pelos fabricantes, como no caso de medicamentos. Os preços de catálogos, ao contrário da MVA ou de pesquisas de preços, asseguram a maior proximidade possível com a verdade material. Assim, trago o exemplo abaixo do Convênio ICMS 76/94, de medicamentos:

Cláusula segunda A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária será o valor correspondente ao preço constante da tabela, sugerido pelo órgão competente para venda a consumidor e, na falta deste preço, o valor correspondente ao preço máximo de venda a consumidor sugerido ao público pelo estabelecimento industrial.

§ 1º Inexistindo o valor de que trata o caput, a base de cálculo será obtida, tomando-se por base o preço praticado pelo remetente nas operações com o comércio varejista, incluídos os valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual de margem de valor agregado ajustada ("MVA Ajustada")

Ora, é contrário a qualquer lógica sobre a busca da segurança, liquidez e certeza, atribuir uma margem de valor agregado, quando há preços divulgados sobre os produtos da substituição tributária que é de conhecimento público, seja divulgado pelo fabricante, seja por qualquer outra empresa que esteja envolvida na comercialização, independente do vínculo entre elas, porque há um razoável grau de certeza do preço praticado, que é o objetivo da substituição tributária, sendo a MVA um recurso utilizado na ausência destes preços.

O parágrafo único do Convênio ICMS 45/99 diz que "na falta dos valores de que trata o "caput" a base de cálculo será aquela definida na legislação da unidade da Federação de destino das mercadorias.", e o parágrafo § 3º, do art. 333 do RICMS/BA, diz: "não existindo o preço de que trata o § 2º" (que refere-se aos preços de catálogos), aplica-se a MVA. Logo, tal cálculo como quer o recorrente situa-se na última possibilidade, esgotadas as anteriores, estando o fisco acobertado pela legalidade do lançamento.

A respeito da temática aqui em discussão, trago trecho de artigo disponível na internet em site jurídico:

Estado pode cobrar ICMS em substituição com base em preço do catálogo, diz STJ.

5 de outubro de 2020

<https://www.conjur.com.br/2020-out-05/estado-cobrar-icms-st-base-preco-catalogo-stj>

Por Danilo Vital

Ao prever as formas de fixação da base de cálculo do ICMS devido em substituição tributária, a Lei Complementar 87/1996 não estabeleceu uma hierarquia entre as possibilidades, deixando-se ao estado tributante a escolher entre as regras disponíveis aquela que lhe convier. Dentre elas está o preço final sugerido pelo fabricante. Decisão tem alto impacto em mercado bilionário de venda direta de produtos, como é o caso da Avon, parte no processo.

Com esse entendimento, a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça negou provimento a recurso especial da Avon, que visava afastar o uso do preço de catálogo como base de cálculo para o ICMS em substituição tributária das operações de venda de porta a porta.

O tema foi definido pela corte conforme voto do ministro Gurgel de Faria levando em conta óbices processuais,

embora o julgamento tenha trazido consigo uma carga consequencialista enorme. Os advogados que sustentaram na tribuna anunciaram grande impacto econômico e social.

Base de cálculo

Segundo a Avon, o critério do preço do catálogo é incorreto porque os revendedores autônomos não são obrigados a comercializar os produtos pelo preço sugerido, sendo muito comuns os descontos.

Relator, o ministro Gurgel de Faria destacou que a Lei Complementar 87/1996 previu três formas alternativas de fixação da base de cálculo do ICMS devido em substituição tributária. São elas: o resultado da soma dos valores da operação anterior, dos encargos e da margem de valor agregado; o valor tabelado por órgão de estado; e o preço final sugerido pelo fabricante ou importador — como, no caso, o preço do catálogo da Avon.

Ministro Gurgel apontou que lei federal não hierarquiza possibilidades de cálculo do ICMS-ST, deixando para o estado escolher. “Não se observa uma hierarquia entre as regras de fixação da base de cálculo, deixando-se ao Estado tributante a escolher entre as regras disponíveis aquela que lhe convier”, disse o relator. Com isso, o estado do Rio Grande do Sul pôde definir, através de legislação própria.

A análise dessas normas foi feita pelas instâncias ordinárias e configura interpretação de lei local, o que não pode ser feita pelas instâncias superiores.

Se a lei federal não estabeleceu hierarquia na forma de cálculo do imposto e primeiro e segundo grau interpretaram as normas locais, o STJ nada pode fazer quanto ao fato de o estado ter escolhido como critério o preço do catálogo.

“Assim, eventual violação de lei federal seria reflexa, e não direta, porque, para o deslinde da controvérsia, seria imprescindível a interpretação da legislação estadual mencionada no acórdão, descabendo, portanto, o exame da questão em sede de recurso especial”, concluiu o ministro Gurgel de Faria.

“Quando qualquer um dos cinco elementos da substituição tributária utilizados para a base de cálculo ficam à mercê de alguma decisão estatal, inevitavelmente se estabelece uma situação complicada”, opinou.

“E é difícil definir a base de cálculo desse tributo porque, no caso, está havendo uma interferência ou uma interveniência unilateral do próprio poder tributante. Seria irrazoável esperar que tal poder pudesse ser moderado, ou mesmo parcimonioso, no estabelecimento dessas bases de cálculo”, disse.

Chamo a atenção para o seguinte trecho da defesa da Avon, que foi exposto na transcrição do artigo acima: **“porque os revendedores autônomos não são obrigados a comercializar os produtos pelo preço sugerido, sendo muito comuns os descontos”.**

Tal argumento foi utilizado à exaustão no Recurso Voluntário, tentando o recorrente se justificar quanto a uma possível incerteza à efetivação da venda pelo preço sugerido no catálogo.

Trago ainda ementa e trechos do julgamento supracitado:

AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1053300 - RS (2017/0027180-0)

RELATOR : MINISTRO GURGEL DE FARIA AGRAVANTE : AVON COSMÉTICOS LTDA

EMENTA PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL E JULGAMENTO EXTRA PETITA. NÃO OCORRÊNCIA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO. PREÇO SUGERIDO AO CONSUMIDOR EM CATÁLOGO. PREVISÃO EXPRESSA. LEGISLAÇÃO LOCAL. EMPRESA PRODUTORA. REEXAME DE PROVAS. IMPOSSIBILIDADE. MARGEM DE VALOR AGREGADO (MVA). REQUISITOS. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA

Insurge-se o apelante em face da sentença que julgou improcedente o pedido para declarar que o procedimento realizado pelo Fisco seria ilegal no que tange a cobrança do ICMS, uma vez que o referido imposto devido pelas revendedoras é pago, por substituição tributária, pela AVON, alegando que para cálculo do ICMS é acrescido ao valor de venda uma Margem de Valor Agregado (MVA). Constatado que merece manutenção a sentença, impondo-se a adoção das razões sentenciais que bem analisaram o tema.

Cumpra referir, ainda, que estabeleceu o referido Decreto nº 45.471/08, de forma subsidiária, o MVA de 59,26%, se ausente o preço sugerido ao consumidor, o que não é o caso da autora que, do que se pode depreender dos autos, estabelece os preços a serem praticados por suas revendedoras. Tal percentual, porém, e se for o caso, deve ser objeto de acordo entre as partes para a sua adequação, o que, de fato, ocorreu, conforme se verifica do noticiado às fls. 265/269.

Cabe mencionar, ainda, que, por força deste princípio e, bem como do princípio da segurança jurídica, a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária deve ser a prevista em lei, sendo que, na espécie, será o valor correspondente ao preço constante do catálogo para a venda ao consumidor (ao menos até a superveniência de acordo entre as partes), pois livremente estabelecido pela autora, não cabendo ao Poder

Judiciário a correção de eventual distorção apontada na exordial.

O fato de existir no âmbito judicial processos em que o Estado lançou o imposto por MVA e não por preços de catálogo, não obriga a administração pública seguir o mesmo critério, haja vista a legislação permitir ao estado a escolha conforme o art. 333 do RICMS, parágrafos 2º e 3º e pode ter ocorrido à época dos outros lançamentos, talvez pelo fato da fiscalização não ter encontrado os catálogos, pois os 02 autos citados, inferiores a 20 mil reais de imposto lançado, foram lavrados em postos fiscais, no trânsito de mercadorias, e na ausência do catálogo o fiscal autuante aplicou o critério que poderia se valer – a margem de valor agregado (MVA).

Por outro lado, o imposto foi lançado contra alguns dos destinatários inscritos neste Estado. Isto decorre da solidariedade prevista no art. 6º da Lei nº 7.014/96, inciso XV – *o contribuinte destinatário de mercadorias no regime de substituição tributária por antecipação, em virtude de convênio ou protocolo, oriundas de outra unidade da Federação, quando o remetente não possua inscrição estadual ativa como substituto tributário.*

No caso desta lide, o recorrente não tem inscrição neste Estado, possibilitando o lançamento contra destinatários por responsabilidade tributária. Diligência foi efetuada no sentido de identificar notas fiscais do remetente cujo imposto já foi lançado por solidariedade contra destinatários, retirando as notas coincidentes do presente Auto de Infração, no que resultou na redução do lançamento do valor inicial de R\$ 26.487.029,40 para R\$ 25.343.619,54, conforme demonstrativo ajustado em relatório de diligência às fls. 1.043/44.

Por último, o recorrente pede que na hipótese de vir a ser superada a alegação quanto à necessidade de cancelamento do Auto de Infração, conforme os elementos já apontados acima sinalizam, foi demonstrado na impugnação apresentada que, no mínimo, devem ser afastados os juros de mora e das multas, nos termos do art. 100, parágrafo único, do CTN. Referido dispositivo ostenta a seguinte redação:

“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: (...) III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; (...)

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

O fundamento do pedido é que a Recorrente estava sujeita à orientação geral da Administração Pública segundo a qual o ICMS-ST por ela devido deveria ser apurado com base no preço de revenda acrescido de uma “MVA”. Que essa orientação geral, por sua vez, está consubstanciada em 3 (três) lançamentos, que deram origem ao mesmo número de execuções fiscais, no qual foram constituídos débitos de ICMS-ST apurados pelo somatório do preço de revenda e de uma “MVA”, frisando que quitou extinguindo os processos judiciais.

Entendo que o pedido do contribuinte poderia fazer algum sentido se estivéssemos julgando aqui um lançamento por retenção e recolhimento a menos do imposto devido em razão de aplicação pelo recorrente, de MVA, em detrimento dos preços de catálogos. Mas não é isto!

O recorrente está sendo autuado pela total falta de retenção e consequente ausência de pagamento do imposto, ou seja, ainda que lançamentos anteriores tenham sido feitos pela aplicação de margem de valor agregado, o contribuinte ainda assim continuou a operar sua comercialização sem recolhimento e retenção de imposto algum, não utilizando sequer MVA.

Não pode alegar neste Auto de Infração a razão de dispensa da multa e acréscimos no art. 100 do CTN, porque para isto seria necessário que ao menos o contribuinte estivesse seguindo a “prática reiterada pelas autoridades administrativas” em pelo menos reter nos documentos fiscais o imposto calculado por margem de valor agregado, ainda que não estivesse pagando, mas comprovaria estar seguindo uma prática da autoridade administrativa, não efetuado o pagamento por razões diversas. Não houve, portanto, o cumprimento do parágrafo único do art. 100, condição *sine qua non* para a dispensa da multa.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a

cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Embora o fisco tenha efetuado lançamento anteriormente aplicando a MVA, não houve qualquer observância por parte do contribuinte, que não reteve e não recolheu qualquer imposto por qualquer base de cálculo, razão porque a multa de caráter punitivo deve ser mantida.

Face ao exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário. Auto de Infração PARCIALMENTE PROCEDENTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206912.0008/17-1, lavrado contra **LARRUS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE COSMÉTICOS LTDA.** devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 25.343.619,54**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os recolhimentos efetuados.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de setembro de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS