

PROCESSO	- A. I. N° 206912.0009/17-8
RECORRENTE	- LARRUS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE COSMÉTICOS LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSOS VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF n° 0252-02/19
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 20/05/2025

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0151-12/25-VD

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MARKETING DIRETO. VENDA PORTA A PORTA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS-ST. Nos termos do Convênio ICMS 45/99 c/c o art. 8º e art. 11 da Lei nº 7.014/96 e art. 333 do RICMS/BA cabe ao remetente na qualidadede sujeito passivo por substituição efetuar a retenção eo consequente recolhimento do imposto. A base de cálculo do ICMS-ST nas operações é a prevista na Cláusula terceira do Convênio ICMS 45/99, ou seja: “*o preço sugerido pelo fabricante ou remetente, assim entendido aquele constante em catálogo ou lista de preços de sua emissão*”. Constatada a retenção e recolhimento a menos do ICMS-ST na saída, em operação interestadual, de mercadorias encaminhadas a destinatários do Estado da Bahia que distribuem os produtos a revendedores para venda porta a porta no Estado. Diligência fiscal excluiu os valores relativo a notas fiscais que deram saídas do estabelecimento e foi exigido o ICMS-ST do destinatário. Indeferido o pedido de realização de diligência fiscal. Não acolhido o pedido de dispensa dos juros de mora e das multas, nos termos do art. 100, Parágrafo Único do CTN. Infração caracterizada. Reformada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata se de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte nos termos do art. 169, I, “b”, do RPAF/BA, contra a decisão proferida pela 2ª JJF, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado no dia 19/09/2017, que acusa o cometimento da seguinte infração:

Infração 01 – 08.14.03 – *Procedeu a retenção a menos do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo as operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Consta na descrição dos fatos que a irregularidade decorreu do fato da empresa não adotar como base de cálculo da substituição interestadual os preços dos produtos lançados nos seus catálogos de comercialização, conforme determina a cláusula terceira do Convênio ICMS 45/99 (2014/2016) – R\$ 39.128.661,67. Multa de 60%.*

Na decisão proferida (fls. 893 a 923) a 2ª JJF apreciou que:

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

Examinando os autos, constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.

Assim, considerando que: a) conforme documentos de fls. 26 e 27, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem

como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e § § , 41, 42, 43, 44, 45 e 46, do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) a infração está clara e exaustivamente descrita, corretamente tipificada e tem suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 04-22 e CD de fl. 23); e) a infração está determinada com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise.

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

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

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

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

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

Autorizado, o Estado da Bahia exerceu o direito franqueado pelo Convênio e adotou o regime de antecipação tributária total para as operações internas e interestaduais que destinem mercadorias a revendedores, estabelecidos neste Estado, que realizem vendas porta-a-porta a consumidor final, sendo as remessas efetuadas por empresas que se utilizem do sistema de “marketing” direto para comercialização de seus produtos, ficando atribuído ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas subsequentes saídas realizadas pelo revendedor.

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

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

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

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

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

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

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

“Cláusula terceira

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

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

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

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

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

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

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

“Art. 333. Nas operações internas e interestaduais que destinem mercadorias a revendedores, estabelecidos neste Estado, que realizem vendas porta-a-porta a consumidor final, sendo as remessas efetuadas por empresas que se utilizem do sistema de “marketing” direto para comercialização de seus produtos, fica atribuído ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas subsequentes saídas realizadas pelo revendedor (Conv. ICMS 45/99).

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

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

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

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

Portanto, em definitivo: a base de cálculo do ICMS-ST relativa a operações de vendas “porta-a-porta” a consumidor final, sendo as remessas efetuadas por empresas que se utilizem do sistema de “marketing” direto para comercialização de seus produtos, é a prevista na Cláusula terceira do Convênio ICMS 45/99, qual seja: “o preço sugerido pelo fabricante ou remetente, assim entendido aquele constante em catálogo ou lista de preços de sua emissão”.

Outra, é a questão levantada pela Autuada quanto a não ser ela a responsável pela emissão dos catálogos, o que, afirma, impediria a adoção dos preços sugeridos nos catálogos, como sustenta a fiscalização, e sim, a terceira opção na ordem de preferência, qual seja o preço efetivamente praticado, incluídas as demais despesas, impostos e outros valores debitados ao varejista, acrescido de uma margem de valor agregado – MVA. Para tanto, e depois de alegar até a impossibilidade de cobrança do ICMS-ST pela Bahia por carecer de

estudos/pesquisa estatística para estimar BC por MVA (dispensável, já que não se trata de estabelecimento de BC por MVA), em sua última manifestação, o sujeito passivo propõe uma MVA de 113,06% para retificação do lançamento tributário contido neste e em outros AlIs que teve lavrados contra si.

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

Contudo, como bem pontua a Autoridade Fiscal diligente, por insuficiência probatória da efetiva venda ao consumidor final com preços menores que os aptos a constituir a BC na forma indicada na específica norma para o caso (preços sugeridos nos catálogos), - o que, cabalmente comprovado, motivaria a possível restituição de indébito tributário, caso pague a exação fiscal, via específico processo destinado à restituição -, a pretensão do autuado se esvazia por várias razões:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Registro que as práticas administrativas reiteradas expressam uma das modalidades de normas complementares previstas no art. 100, inc. III do CTN, que apenas complementam as leis, os tratados, as convenções

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

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

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

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

No Recurso Voluntário interposto por meio da advogada Erika Vaqueiro Tarquínio de Souza OAB/BA 15.411 (fls. 931 a 1021), inicialmente ressalta a sua tempestividade, discorre sobre o lançamento, argumentos defensivos e razões que ora apresenta para reformar a decisão recorrida.

DOS FATOS – Ressalta que integra o GRUPO HINODE que fabrica e distribui produtos de beleza, perfumes, extratos de perfumes, velas, produtos naturais e dietéticos, e suplementos alimentares, distribuídos a franqueados, que vendem a autônomos (pessoas físicas), que revendem a consumidor final (marketing multinível/de rede), conforme modelo indicado à fl. 939.

Cede a empresa LÍDER FRANQUIAS E LICENÇAS LTDA. o direito de uso de marcas, produtos e patentes que presta serviços de licenciamento e cessão de franquias; publicidade e treinamento, fornecendo aos revendedores autônomos catálogos contendo o mostruário dos produtos e o valor sugerido de revenda a consumidores finais.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – O Convênio ICMS 45/99 (art. 333 do RICMS/BA) atribui responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS das operações realizadas entre os revendedores autônomos e os consumidores finais (porta-a-porta) ao remetente das mercadorias, utilizando base de cálculo (BC) presumida, acrescido “dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço” e da Margem de Valor Agregado (MVA), cujo percentual deve ser “estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei” (art. 8º, § 4º).

Argumenta que a LIDER define os valores indicados nos catálogos, que nem sempre são os praticados pelos revendedores e sim como material de demonstração, em alguns casos, adquiridos para consumo próprio, sem agregação de valores (autoconsumo), não refletindo os valores indicados nas publicações, dissociando da BC presumida.

Atenta que a Fundação Getúlio Vargas (FGV) realizou estudo a pedido da Associação Brasileira das Empresas de Venda Direta (ABEVD), para a fixar MVA aplicáveis às operações com cosméticos, artigos de perfumaria, higiene pessoal e toucador no âmbito do Estado de São Paulo, concluindo não existir correspondência entre os valores dos catálogos e os praticados nas operações realizadas entre revendedores e consumidores finais.

Discorre sobre o julgamento da ADIn nº 1.851/AL/2002 pelo STF preconizando fixação de BC ajustado ao mercado e RE 593.849, reconhecendo o direito de restituição do ICMS-ST pago relativo à operação praticada inferior à que foi presumida.

AUTUAÇÃO – Reconhece a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS-ST (revendedores autônomos e os consumidores finais), mas não de constituição de BC com base nos valores de catálogos, realizado pela fiscalização e sim nos valores das publicações do fabricante ou remetente, conforme Cl. 3ª do Convênio ICMS 45/1999 (art. 333 do RICMS/BA).

Discorre sobre o lançamento que utilizou BC do catálogo emitido pela LIDER, que é franqueadora e não fabricante (HINODE) que seria a correta a ser utilizada.

Argumenta que o Auto de infração contradiz com as Execuções Fiscais n°s 0532367-12.2017.8.05.0001 e 0529713-52.2017.8.05.0001, que exigia pagamento de supostas diferenças de ICMS-ST apuradas mediante somatório do preço de revenda dos produtos e de uma “MVA” de 81,46%, o Fisco baiano já reconheceu a inaplicabilidade dos valores de referência veiculados em catálogo.

Discorre sobre o lançamento, argumentos defensivos, informação fiscal, manifestação, ressaltando que a Lei nº 13.655/2018 introduziu dispositivos a respeito da “segurança jurídica” a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) que reforçam a defesa do contribuinte.

Pede subsidiariamente realização de diligência fiscal para reapurar a BC utilizando o somatório: **a)** valor do fabricante (substituto) acrescido da **b)** MVA de 113,06% apurado em levantamento (anexado aos autos), em substituição aos preços sugeridos em catálogos.

DECISÃO RECORRIDA - Relata que esclareceu aos autuantes sobre a notificação de execuções fiscais propostas pelo Estado da Bahia (maio/2016), com valores de R\$ 14.027,06 e R\$ 22.006,25, cuja BC do ICMS-ST corresponde ao preço da revenda dos produtos acrescido de MVA de 81,46%.

Já neste lançamento o procedimento foi alterado, constituindo BC do ICMS-ST correspondente ao valor de referência veiculado nos catálogos dos produtos, além de ser exigido também dos franqueados da Líder, que revendem seus produtos para os revendedores autônomos e se referem aos mesmos fatos geradores que motivaram a lavratura deste Auto de Infração.

Cita o Convênio ICMS 45/1999 (fl. 960) e alega que poderia proceder um único lançamento, sem lavratura de autos de infração distintos, do contribuinte substituto e dos franqueados (responsável solidário) implicando em dupla exigência, e enriquecimento sem causa por parte do Estado, devendo ser cancelada as autuações contra os estabelecimentos franqueados, já cobrada do contribuinte substituto (a Autuada) ou cancelar este auto de infração.

MÉRITO – Discorre sobre a decisão que manteve a BC apurada pela fiscalização, sem observar a cláusula terceira do Convênio ICMS 45/1999 que define “*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*”.

Argumenta que a adoção da BC em preços sugeridos em catálogos se aplica a publicações de fabricantes ou remetentes (art. 8º, § 3º da Lei nº 87/1996), não podendo o Convênio ICMS 45/1999 alargar as hipóteses de aplicação dos preços sugeridos em catálogos elaborados pela LIDER destinado a franqueados que revendem os fabricados pela HINODE.

Ressalta que não emite catálogos dos seus produtos e nem define ou sugere valores de referências vinculados nas suas publicações, e sim confecciona catálogos a pedido da LIDER, responsável pela definição dos valores sugeridos para venda a consumidor final, conforme doc. 06 a 08 juntado à impugnação e cópia de e-mails solicitando à gráfica HIROSA o orçamento para produtos de 4.000 catálogos da HINODE em 2015 e pagamento efetuado pela LIDER, que define os valores de referências nos catálogos, que não é fabricante, importadora, nem remetente dos produtos da HINODE e sim franqueadora, sendo ilegal “*exigir que a BC do ICMS-ST devido pela Recorrente corresponda aos valores de referência veiculados nesses catálogos*”.

Afirma que o argumento utilizado na decisão recorrida é impertinente, inclusive de que a LIDER pertence ao mesmo grupo econômico da Recorrente.

Discorre sobre a produção de provas, irrelevância da LIDER pertencer ao mesmo grupo, definição da BC na LC 87/1996 (art. 8º, § 3º), princípio de autonomia dos estabelecimentos fabricante, franqueador, revendedor autônomo até chegar ao consumidor final.

Ressalta que os débitos de ICMS-ST ajuizados (EF N°s 0532367-12.2017.8.05.0001 e 0529713-52.2017.8.05.0001), apura o crédito com base no valor da revenda, acrescido de MVA de 81,46%, conforme disposto no Anexo 1 do RICMS/BA, diferentemente da BC apurada neste lançamento dos

produtos HINODE em catálogos emitidos pela Líder.

APLICABILIDADE DO CATÁLAGO – Argumente que admitindo a hipótese de utilização dos valores dos catálogos da LIDER, como argumento suplementar, afirma que não poderia prosperar diante da ausência de estudos e levantamentos que comprovem a aplicabilidade.

Discorre sobre a substituição tributária (art. 150, § 7º da CF), entendimento de doutrinadores (Humberto Ávila, Sacha Calmon e Misabel Derzi, Marco Aurélio Greco), fato gerador, parecer da ABEVD (Doc. 14), observância dos requisitos previstos no art. 8º, § 4º da LC 87/96, que impede o aumento excessivo da carga tributária incidente na cadeia econômica e a adoção da chamada “pauta fiscal”, ou seja, constituir BC aproximada da realidade do mercado.

BASE DE CÁLCULO DE CATÁLOGOS – Ressalta que a BC do ICMS-ST, prevista no art. 8º, II da LC 87/96, corresponde ao valor da operação própria, acrescido do seguro, frete e outros encargos e MVA, cujo § 6º do art. 8º, autoriza a adoção de BC diversa, correspondente ao preço ao consumidor final, não aleatório, e sim com pesquisas, estudos e levantamentos, como ocorre com a MVA.

Cita decisões do STF quanto à BC presumida aproximada da realidade, a exemplo do julgamento da ADIN nº 1.851/AL e RE nº 213.396/2000, mediante estudos, levantamentos e pesquisas, mesmo porque revendedores autônomos adquirem os produtos para consumo próprio ou para presentear familiares e amigos, não se concretizando a ST e revendidos com descontos, que não se coaduna com os fundamentos da decisão recorrida interpretando a Cl. 3ª do Convênio ICMS 45/1999 e o Convênio ICMS 101/2008, de forma diversa das decisões do STF (*RE 1.519.034/RS/2017; RE 593.849; AgR RE 278.348/ES; RE em MS 18.473/PA/ 2005; Recurso em MS 17.588/ES; Recurso em MS 11.600/ES*).

Ressalta que a 2ª Turma do STJ decidiu que a adoção de preços sugeridos, que não refletem o preço de mercado caracteriza pauta fiscal (AgRE 1.359.721/RS) que não pode ser utilizada e Preço Máximo de Venda a Consumidor Final (PMC) para formação da BC do ICMS-ST.

Conclui afirmando que a ausência de estudos e pesquisas que comprovem os valores sugeridos em CATÁLOGOS deve ser reconhecida sua inaplicabilidade como critério de apuração da BC e subsidiariamente apurar com base na MVA para suprir a omissão da legislação estadual.

RETROATIVIDADE – Argumenta de que acordo com art. 146 do CTN, não pode ser modificado os critérios jurídicos de lançamentos, como preconizado por doutrinadores (Rubens Gomes de Almeida, Misabel Derzi) para situações pretéritas, viola o dispositivo legal, ao utilizar os valores de referência nos catálogos dos produtos HINODE emitidos pela empresa Líder como BC do ICMS-ST, entendimento divergente das cobranças de supostos débitos ajuizados em Execuções Fiscais, na qual foi aplicado o MVA de 81,146% previsto no Anexo 1 do RICMS/BA.

Afirma que (fl. 30) na decisão recorrida foi reconhecida a mudança de critério jurídico, que vai de encontro a decisões proferidas pelo STF (*RE 104.226-SC/1985; ArAI 1.422.444/AL/2012; RE 1.115.501/SP*) por violar o art. 149 do CTN e entendimento dos doutrinadores (Sacha Calmon), destacando as mudanças com a edição da Lei Federal nº 13.655/2018 no Decreto nº 4.657/42 (LINDB).

Ressalta que o Convênio ICMS 101/2018 reconhece que a técnica de interpretação do fisco baiano é equivocada, quando recorre à BC do ICMS-ST em preços sugeridos em CATÁLOGOS, interpretando a Cl. 3ª do Convênio ICMS 45/1999, quando deveria utilizar como regra: **i)** preços sugeridos por órgão governamental; **ii)** na ausência, os preços sugeridos em catálogos; **iii)** na ausência das duas hipóteses, adotar a MVA como sustenta a recorrente.

Destaca que com o advento do Convênio ICMS 101/2018 foi incluído o § 2º, na Cl. 3ª do Convênio ICMS 45/1999 que estabelece que “... *na falta do preço de venda ao consumidor constante da tabela estabelecida por órgão competente, a base de cálculo será a prevista em legislação estadual*”, não podendo a decisão recorrida recorrer aos preços do catálogo diante da inexistência de preços fixados por órgão governamental.

Recorre aos doutrinadores, decisões do STF (RESP 1.519.034/RS; RE 593.849) consignando possibilidade de o contribuinte possa requerer a restituição do ICMS-ST recolhido em montante superior ao devido, quando for possível verificar o valor efetivo da operação presumida.

Neste contexto, afirma que o Estado da Bahia não efetuou estudos e levantamento acerca dos valores contidos no CATÁLOGO da LIDER e os efetivamente praticados no mercado nas operações subsequentes, conforme se depreende nas fichas de cadastro dos consultores (fls. 137/138) que referencia os valores como meras sugestões que podem ser observadas ou não.

Ressalta que o revendedor autônomo não possui vínculo com a LIDER, cadastrando e recebendo bônus pelo agenciamento de novos revendedores, estabelecendo uma relação comercial, cujo lucro advém do valor da aquisição e preço de revenda, além de bônus por inclusão de novos revendedores.

Discorre mais uma vez sobre decisões do STF (RE 278.348/ES) e STJ (Recurso em MS 18.473/PA.... fls. 993 a 997) que tratam de pauta fiscal, média ponderada de preços, fixação de MVA, Súmula 431/STJ sobre preços máximos de medicamentos (PMC/CMED) configurando pauta fiscal.

Conclui que a ausência de estudos que não comprovem que os preços sugeridos em CATÁLOGOS sejam o efetivo praticado no mercado, deve ser reconhecido sua inaplicabilidade e deve ser utilizada a MVA apurada pela recorrente para suprir a omissão Estadual.

Mais uma vez discorres sobre a modificação de critério jurídico (art. 146 do CTN) que é vedado, conforme preconiza doutrinadores, mas que a cobrança de débitos do ICMS-ST no período de maio/2016 resultou em ajuizamento de Execuções Fiscais, cujas memórias de cálculos indicam o valor de revenda acrescido da MVA e não nos CATÁLOGOS da LIDER ora lançado.

Transcreve decisões judiciais (RE 104.226-SC/1985-STJ; Ag Rg I 1.422.444/AL-2012; RE 1.115.501/SP) para reforçar o seu entendimento da impossibilidade do Fisco modificar os critérios jurídicos do lançamento, inclusive pela alteração da LINDB (Lei nº 13.655/2018) para promover segurança jurídica, citando decisão promovida pelo TJ/SP (Ap 0013375-90.2014.26.0224/2018).

Subsidiariamente, na hipótese de não ser cancelado o Auto de Infração, ressalta que nos termos do art. 100, III, Parágrafo Único do CTN, deve ser afastado as penalidades, juros de mora e acréscimos de atualização do valor monetário, não se justificando a fundamentação da decisão (fl. 1.013) de que não se aplica ao caso, dado as práticas reiteradas da Administração Tributária.

Transcreve texto de doutrinadores (Luciano Amaro), ressalta a lavratura de dois AIs anteriores com base no acréscimo da MVA ao preço de venda, que o Fisco adotou como válida, inclusive reconhecido e decisão proferida pelo CONSEF (CS 0121-21/02) e Conselho de Contribuintes de Minas Gerais (Ac. 3.300/07/CE).

Ainda subsidiariamente, caso venha se entender que a apuração do ICMS-ST adotada pela recorrente não configure prática reiterada da Administração Tributária, deve ser reconhecido a existência de dúvida razoável que atrai a aplicação do disposto no art. 112, II do CTN, afastando a incidência de normas punitivas, no caso, utilização de MVA acrescido ao preço de revenda que foi objeto de Execuções Fiscais e não do preço de catálogos. Transcreve a ementa da decisão contida no AgR RE 601.088/2011 que afastou a multa moratória com base na segurança jurídica.

Por fim, ressalta que pediu que fosse realizada diligência fiscal no sentido de recalcular o valor do ICMS-ST com base no valor das operações realizadas, acrescido de frete, seguro e outros encargos e MVA de 113,06% em substituição aos preços sugeridos em CATÁLOGOS

Exemplifica que o do produto TRADUÇÕES GOLD no catálogo foi sugerido preço de R\$ 120,00 “*mais que é comercializado a R\$ 39,00, ou seja, quatro vezes menos que o preço considerado equivocadamente pela fiscalização*”, como apresentado na defesa.

Ressalta que também apresentou planilha de cálculo da MVA de 113,06% que deveria ser utilizada pela fiscalização na formação da base de cálculo do ICMS-ST ora exigido.

Por fim, pugna pelo provimento do Recurso Voluntário, conversão do feito em diligência fiscal para reapurar o ICMS-ST com acréscimo da MVA e o direito de fazer sustentação oral.

Em pauta suplementar do dia 27/05/2022, tendo como Relatora a Conselheira Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, esta 2ª CJF decidiu converter o processo em diligência à ASTEC/CONSEF (fls. 1029/1030) no sentido de que fossem excluídos dos lançamentos as notas fiscais que foram

lançadas contra os destinatários de mercadorias comercializadas da LARRUS (Autos de Infração nºs 222567.0023/17-4; 210674.0001/16-3; 192378.0001/16-0 e 210743.005/17-7).

Em atendimento a intimação da ASTEC o recorrente manifestou-se (fls. 1034 a 1053), inclusive com o substabelecimento de novos advogados (fls. 1037/1038) tendo pugnado por sustentação oral o advogado Gervasio Vinicius Pires Leal Liberal OAB/BA 25.476.

No Parecer ASTEC 05/2023 (fls. 1055 a 1079) inicialmente fez considerações sobre a diligência, solicitação de arquivos dos autuantes, critérios estabelecidos em relação a outros lançamentos, inclusive Notificações Fiscais e Débitos Declarados, conforme demonstrativos de fls. 1061 a 1065. Apurou total de valores a deduzir de R\$ 812.235,10, conforme demonstrativo de fl. 1066, culminando na redução do débito de R\$ 39.128.661,67 para R\$ 38.316.426,57.

Cientificado do resultado da diligência o recorrente se manifestou por meio da advogada Fernanda Ferreira Braidy e Moreira, OAB/BA 32.796 (fls. 1086/1091), inicialmente ressalta a sua tempestividade e suscita a nulidade do lançamento nos termos do art. 142 do CTN por entender que viola o direito de defesa, dado a insuficiência/inaptidão da documentação que subsidiou a autuação, diante da *"ausência de cópias editáveis da autuação inviabiliza o exame material apresentado a título de demonstrativos"*, inclusive indicado pela própria ASTEC.

Transcreve parte do texto do parecerista ressaltando a dificuldade perante os demonstrativos em formado não editável, recorrendo a PGE/PROFIS e Inspetores Fazendários para obter arquivos.

Argumenta que não tendo sido oportunizado a análise profunda e detalhada da documentação fiscal que deu base a autuação, materializou se violação ao direito de defesa da recorrente, inclusive por ter sido intimada para se manifestar num prazo de apenas dez dias.

Alega que o lançamento foi efetivado com base em mera presunção, o que é inadmissível, o que se confirma no Parecer ASTEC que indica vícios da autuação, alterando os débitos exigidos por grande parte das notas fiscais autuadas.

Transcreve o art. 18 do RPAF/BA, enfatizando que é nulo o lançamento nos termos do seu inciso IV, alínea "a" por não conter "elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator", inclusive por causar prejuízo ao exercício pleno do direito de defesa.

Conclui afirmando que no presente caso a acusação não tem lastro substancial, obrigando o acusado de se defender no "escuro", destacando que a diligência fiscal modificou o lançamento original, o que denota remessa dos autos a primeira instância, com reabertura do prazo de defesa de sessenta dias, nos termos do art. 123 do RPAF/BA, visto que só teve dez dias para se manifestar acerca do lançamento, o que conduz a nulidade do lançamento nos termos do art. 18, IV, "a" do RPAF/BA e art. 142 do CTN.

Quanto ao mérito dos apontamentos feito no Parecer ASTEC, reitera os termos do Recurso Voluntário e pugna pelo direito de realizar sustentação oral no seu julgamento.

A Secretaria do CONSEF no despacho de fl. 1098 distribuiu o processo para esse relator em face do afastamento da Conselheira Leila Barreto Nogueira Vilas Boas.

Foi peticionado em 04/07/2023 (fls. 1099 a 1113) contrato social e instrumentos de procuração e nova petição de 11/08/2023 (fls. 1115) indicando que as publicações, intimações e comunicações devem ser encaminhado para o endereço e telefone do advogado Milton Hedayioglu Mendes de Lima OAB/BA 20.769.

Na assentada do julgamento em 05/08/2024 (fl. 1122) o advogado Gervasio Vinicius Pires Leal Liberal OAB/BA 25.476, formulou pedido para concessão de prazo suplementar para se manifestar sobre o resultado da diligência realizada pela ASTEC/CONSEF, por entender que o prazo concedido de 10 (dez) dias pela Conselheira Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, relatora inicial desse processo, foi insuficiente para análise das Notificações Fiscais e Débitos Declarados, conforme demonstrativos de fls. 1061 a 1065.

Concedido prazo suplementar de 60 (sessenta) dias, o recorrente manifestou se (fls. 1130/1138), inicialmente ressalta a sua tempestividade, discorre sobre a infração, alegações defensivas,

julgamento em primeira instância, recurso voluntário interposto e diligência da ASTEC/CONSEF.

Em seguida reapresenta os argumentos apresentados na impugnação inicial e recurso voluntário, abaixo sintetizado:

- i) O art. 8º, § 3º da Lei nº 87/1996 estabelece que a determinação da base de cálculo do ICMS-ST deve ser feita com base no preço sugerido pelo fabricante ou pelo importador e a Cl. terceira do Convênio ICMS 45/1999 define “*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*”.
- ii) O Estado da Bahia internalizou este instrumento normativo por meio do art. 333 e §§ 1º, 2º e 3º do RICMS/BA;
- iii) A utilização de catálogos para fins de apuração do ICMS-ST, de acordo com estes instrumentos normativos “*somente é possível quando essas publicações forem emitidas pelo (a) fabricante, (b) importador ou (c) remetente do produto*”;
- iv) A recorrente, fabricante de distribuidor de mercadorias aos franqueados (LIDER), localizada no Estado da Bahia, que revende os produtos aos Consultores, não emite catálogos dos produtos HINODE e tampou define (ou sugere) os valores de referências;

Concluiu afirmando que não há subsunção dos fatos autuados à norma jurídica indicada como fundamento legal do lançamento, devendo ser reconhecido a sua improcedência.

Argumenta que a fiscalização presumiu que as operações ocorreram com base no preço do catálogo, mas em se tratando de presunção relativa admite prova em contrário.

Afirma que tal prova se consubstancia nos estudos realizados pela Fundação Getúlio Vargas (FGV) acostado às fls. 1141 a 1161 (Doc. 01) e pela Ernest Young Assessoria Empresarial LTDA (EY) juntado às fls. 1163 a 1183 (Doc. 02), reproduzindo quadros dos resultados da pesquisa a exemplo:

PRODUTO	CATÁLOGO R\$	EFETIVO R\$	PESQUISA	FL.
Gel Redutor de Medidas Body Contour Ligne 500g	68,90	53,01	EY	1136
DEO COLÔNIA LATITUDE STAMINA 100ml	95,00	77,05	FGV	

Alega que não resta dúvida de que há uma distância entre o preço de catálogo presumido utilizado pela fiscalização e o preço efetivamente praticado nas vendas, com base nos laudos apresentados e que devem ser adotados para redução dos valores autuados.

Para a fixar MVA aplicáveis às operações com cosméticos, artigos de perfumaria, higiene pessoal e toucador no âmbito do Estado de São Paulo, concluindo não existir correspondência entre os valores dos catálogos e os praticados nas operações realizadas entre revendedores e consumidores finais.

Requer provimento do Recurso Voluntário, pela inaplicabilidade da regra de presunção, para que se cumpra os requisitos de subsunção do fato à norma (art. 333 do RICMS/BA) reconhecendo a diferença entre os preços praticados e os constantes dos catálogos conforme laudos técnicos.

Solicita produção de provas, sustentação oral e indica endereço para intimações (fl. 1138).

Registrada a presença do advogado Dr. Gervásio Vinícius Pires Leal Liberal na sessão de videoconferência que exerceu o seu direito regimental de fala.

VOTO

O Auto de Infração acusa retenção e recolhimento a menos do ICMS-ST, em decorrência de o contribuinte não adotar como base de cálculo da ST interestadual os preços dos produtos lançados nos seus CATÁLOGOS de comercialização, previsto na Cl. 3ª do Convênio ICMS 45/99.

O recorrente no momento que tomou conhecimento do resultado da diligência fiscal determinada por esta 2ª CJF, suscitou a nulidade do lançamento sob alegação que:

- a) Viola o direito de defesa, diante da “ausência de cópias editáveis”;

- b) Prazo insuficiente para análise da documentação fiscal que deu base a autuação;
- c) Lançamento efetivado com base em presunção.

Quanto ao primeiro argumento, constato que foi juntado às fls. 24 a 26 comprovante da entrega do Auto de Infração e demonstrativos que dão suporte (gravado na mídia de fl. 23 e impresso) ao estabelecimento autuado, que apresentou defesa (fls. 29 a 105) na qual indicou os cálculos do ICMS-ST feitos pelo sujeito passivo e o apurado pela fiscalização. Apresentou alegações de mérito indicando supostos equívocos nos cálculos feitos pelos autuantes.

Prestada a primeira informação fiscal (fls. 378 a 473), o estabelecimento autuado foi intimado para tomar conhecimento (fls. 551, 556 e 734) e manifestou-se em 28/06/2018 (fls. 740 a 789), reiterando os termos das razões de mérito.

Produzida a segunda informação fiscal (fls. 818 a 839), o autuado manifestou-se em 31/10/2018 (fls. 840 a 874) tendo inclusive apresentado planilha (fls. 857 a 861), nas quais indicou a MVA que entendeu dever ser utilizado pela fiscalização.

A 2^a JJF determinou a realização de diligência (fl. 875) e foi prestada a terceira informação fiscal (fls. 879/881) por estranho ao feito (aposentadoria de um dos autuantes e o outro lotado em esfera administrativa) e o sujeito passivo foi intimado em 01/04/2019 (fls. 866/888) para tomar conhecimento e concedido prazo para se manifestar, o que não ocorreu no prazo legal.

Tendo sido proferido a decisão em Primeira Instância (fls. 893 a 923) o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 930 a 1021) reiterando as razões de mérito, sem questionar os demonstrativos recebidos junto com o Auto de Infração.

Pelo exposto, no saneamento do processo o sujeito passivo manifestou-se diversas vezes sobre os demonstrativos elaborados pela fiscalização, cujas planilhas elaboradas pelo autuante foram apresentadas em papel, disco de armazenamento de dados e “*arquivo em formato texto ou tabela*”, em conformidade com o disposto no § 3º, do art. 8º do RPAF/BA.

Também, na impugnação inicial e manifestações posteriores o autuado demonstrou ter compreendido e se defendido do que foi acusado, inexistindo o prejuízo alegado de que as cópias não editáveis das planilhas originárias que deram suporte a autuação causou prejuízo ao exercício do direito de defesa. Ressalte-se que os demonstrativos elaborados pelo parecerista da ASTEC em atendimento a diligência fiscal foram fornecidos em modo editável (Word e Excel).

No tocante ao argumento de que o prazo de 10 (dez) dias concedidos para se manifestar sobre o resultado da diligência fiscal foram insuficientes para análise da documentação fiscal que deu base a autuação, observo que na defesa e manifestações posteriores, o autuado juntou cópias de quatro autos de infração lavrados contra destinatários das mercadorias comercializadas pelo recorrente (LARRUS), inclusive alguns julgados em primeira e segunda instância (fls. 1049/1050).

Em atendimento a diligência determinada por esta 2^a CJF, o diligente da ASTEC/CONSEF informou que não encontrou nenhuma cobrança relativo ao exercício de 2014 e no demonstrativo de fls. 1061 a 1065, relacionou as notas fiscais pertinentes aos exercícios de 2015 e 2016 (objeto daquelas autuações) e promoveu a exclusão dos valores correspondentes no demonstrativo resumo de fls. 1065/1066, pertinente as mesmas notas fiscais de venda aos estabelecimentos autuados, conforme solicitado na diligência fiscal.

As cópias dos demonstrativos analíticos e sintéticos elaborados pelo parecerista da ASTEC foram gravadas na mídia de fl. 1080 e fornecidas ao recorrente, conforme intimação de fl. 1083.

Esta 2^a CJF atendeu o pedido de nova concessão de prazo de (60) sessenta dias (fl. 1122) para se manifestar sobre o resultado da diligência realizada pela ASTEC/CONSEF, tendo o recorrente se manifestado (fls. 1130/1138).

Pelo exposto, observo que conforme disposto no art. 127, § 7º do RPAF/BA, tendo sido promovido ajuste nos demonstrativos elaborados pela fiscalização, com a exclusão dos valores das notas fiscais que foram objeto da autuação e também exigido o ICMS-ST dos destinatários, em função dos argumentos e provas apresentados pelo autuado/recorrente, na ciência ao sujeito passivo, foi

observado o disposto no § 1º, do art. 18 do mencionado RPAF/BA, tendo em vista que as correções foram feitas por determinação desta 2ª CJF, fornecendo cópia dos novos elementos e concedido prazo de 10 (dez) dias e mais o adicional de 60 (sessenta) dias para sobre eles se manifestar.

Também, entendo que não procede a alegação de que a diligência fiscal modificou o lançamento original e deveria ser anulada a decisão de segunda instância, com remessa dos autos a primeira instância. Na realidade, o recorrente alegou que notas fiscais de vendas relativas à saída de mercadorias destinadas a revendedores foram objeto de exigência do ICMS-ST por parte dos destinatários. Neste contexto, mediante diligência fiscal, foi deduzido do levantamento fiscal os valores contidos em notas fiscais que já foram objeto de outros lançamentos. Isso não constitui um novo lançamento e sim aplicação de procedimento fiscal do saneamento do processo.

Concluo que os ajustes promovidos pelo diligente fiscal foram motivados pelas provas carreadas aos autos pelo sujeito passivo, e o prazo concedido é legal, previsto no RPAF/BA.

Por fim, quanto a alegação de que o lançamento foi efetivado com base em presunção, observo que o levantamento fiscal foi elaborado com suporte nas notas fiscais emitidas e escrituradas pelo estabelecimento autuado nas quais foram indicados os valores do ICMS-ST retido, que a fiscalização entendeu ter sido apurado base de cálculo em desconformidade com a legislação do ICMS. Portanto, não se trata de exigência com base em presunções (art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/1996) e no que se refere a apuração da base de cálculo do ICMS-ST trata se de questão de mérito a ser apreciado a seguir.

Por tudo que foi exposto, fica rejeitada a nulidade suscitada.

Quanto ao pedido subsidiário para realizar diligência fiscal para reapurar a base de cálculo com adição de MVA em substituição aos preços sugeridos em catálogos apurado pela fiscalização, observo que conforme disposto no art. 147, I, “a” do RPAF/BA, fica indeferido o pedido por considerar suficientes para a formação da convicção do julgador, os elementos contidos nos autos. Ressalto ainda que foi realizada diligência fiscal antes do julgamento em primeira instância e nova diligência após o julgamento para saneamento do processo em função de provas apresentadas.

No MÉRITO, o Auto de Infração acusa recolhimento a menos do ICMS-ST, tendo a fiscalização apurado a base de cálculo em função dos preços indicados nos CATÁLOGOS e o contribuinte com base na adição da MVA ao valor das vendas realizadas.

Apesar do conteúdo extenso do Recurso Voluntário, pode ser sintetizado as alegações:

- i) A HINODE fabrica os produtos, distribui a franqueados que vendem a autônomos, que revendem a consumidor final com base em preços sugeridos em CATÁLOGOS fornecidos pela empresa LIDER;
- ii) O Convênio ICMS 45/99 (art. 333 do RICMS/BA) atribui responsabilidade pela retenção do ICMS-ST ao remetente das mercadorias, com indicação da (BC) presumida (art. 8º, § 4º);
- iii) Os valores indicados nos catálogos (LIDER) nem sempre são os praticados pelos revendedores, conforme pesquisa da (ABEVD/FGV);
- iv) No julgamento da ADIn nº 1.851/AL/2002 (STF) e RE 593.849 foi reconhecido o direito de restituição do ICMS-ST pago em operação praticada inferior à que foi presumida;
- v) O Auto de infração contradiz com Execuções Fiscais nºs 0532367-12.2017.8.05.0001 e 0529713-52.2017.8.05.0001, que apurou diferenças de ICMS-ST com base em “MVA”;
- vi) Subsidiariamente, reconhecer a existência de dúvida razoável, aplicar o disposto no art. 112, II do CTN, afastando a incidência de normas punitivas.

Conforme relatado inicialmente o recorrente reconhece a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS-ST nos termos do Convênio ICMS 45/1999.

Questiona a constituição da base de cálculo utilizada pela fiscalização com alicerce nos valores de venda indicados em CATÁLOGOS dos produtos da marca HINODE, por entender que deve ser

apurada em função da “MVA”, sugerindo porcentual de 113,06%.

A Cláusula terceira do Convênio ICMS 45/1999, estabelece:

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

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.”

Ressalte se que o mencionado Convênio autoriza os Estados e o Distrito Federal a estabelecer o regime de substituição tributária nas operações interestaduais que destinem mercadorias a revendedores que efetuam venda porta-a-porta, que não tem tabela de preço fixados para venda a consumidor final por órgão governamental responsável (premissa primeira).

Na falta, a base de cálculo é “*preço sugerido pelo fabricante ou remetente, assim compreendido aquele indicado em catálogo ou lista de preços de sua emissão*” (acrescido do valor do frete). Quando não incluído no preço (premissa segunda) e caso não seja possível a adoção das duas primeiras premissas, o Parágrafo único prevê uma terceira premissa “*que a base de cálculo será a definida na legislação da unidade da Federação de destino das mercadorias*”.

Por sua vez, o Art. 333 do RICMS/BA estabelece:

Art. 333. Nas operações internas e interestaduais que destinem mercadorias a revendedores, estabelecidos neste Estado, que realizem vendas porta-a-porta a consumidor final, sendo as remessas efetuadas por empresas que se utilizem do sistema de “marketing” direto para comercialização de seus produtos, fica atribuído ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas subsequentes saídas realizadas pelo revendedor (Conv. ICMS 45/99).

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

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

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

Na situação presente, para efeito de constituição da base de cálculo em operações interestaduais de mercadorias destinadas a revenda (*marketing direto*), há consonância no regramento do Convênio ICMS 45/1999 com o art. 333 do RICMS/BA, ou seja, inexistindo tabela de preços estabelecida por órgão competente, deve ser adotado o preço sugerido pelo fabricante, no caso a HINODE, constante nos CATÁLOGOS, conforme adotado pela fiscalização.

Quanto ao argumento de que os valores nos catálogos foram indicados pela LIDER e nem sempre são os praticados pelos revendedores, observo que conforme cópia impressas juntadas pela fiscalização (fls. 474 a 491), indicam “UNIVERSO HINODE – Edição válida para os ciclos...”, a exemplo do produto MY Primer (fl. 480) “ciclos 7, 8 e 9 – Julho, Agosto e Setembro de 2014”.

Logo, o preço indicado no catálogo é correlacionado ao fabricante (HINODE) e não a um terceiro (LIDER), portanto adequa se ao previsto na Cl. 3ª do Convênio ICMS 45/1999 (art. 333 do RICMS/BA).

No tocante ao argumento sobre restituição do valor pago a mais, conforme ADIn nº 1.851/AL/2002 (STF) e RE 593.849, constata se que na decisão foi reconhecido ser “*devida a restituição da diferença do ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior a presumida*”.

Neste contexto, entendo que o procedimento adequado é que o contribuinte tendo recolhido o ICMS-ST com base em valor presumido em norma tributária (Pauta, MVA, Preço sugerido pelo

fabricante, etc.) deve fazer prova de que os preços praticados foram inferiores à base de cálculo presumida e requerer em processo administrativo tributário a restituição do valor do imposto pago a maior. Portanto, entendo que não se aplica a crédito tributário lançado e contestado em processo administrativo fiscal, mesmo porque o recorrente apenas juntou cópia de propaganda em catálogo que informa preço promocional, que não faz prova do alegado.

Também não pode ser acolhido o pedido de aplicação da MVA médio de 113% (planilhas de fls. 857/861) tendo em vista que conforme apreciado na decisão recorrida, “*foi estipulada de modo global a partir das compras e vendas, sem identificação individual dos produtos comercializados*”, que não se adequa a previsão legal de constituição da base de cálculo prevista na Cl. 3ª do Convênio ICMS 45/1999 e art. 333 do RICMS/BA (preço/catálogo/consumidor final).

Com relação ao argumento de que este lançamento contradiz com Execuções Fiscais nºs 0532367-12.2017.8.05.0001 e 0529713-52.2017.8.05.0001, que apurou diferenças de ICMS-ST com base em “MVA” e não os preços sugeridos em catálogos, alegando mudança de critério para cobrança do ICMS-ST, observo que a constituição da BC foi apurada pela fiscalização de mercadorias em trânsito, que provavelmente não se dispunha dos catálogos com preços sugeridos, diferente do procedimento fiscal de auditoria em estabelecimento que tiveram acesso aos catálogos de preços e apuraram a base de cálculo em conformidade com a legislação tributária (Convênio 45/1999 e RICMS/BA). Por isso, não acolho.

Por fim, quanto ao pedido do afastamento dos juros de mora e das multas, nos termos do art. 100, III, parágrafo único e descabimento de multa nos termos do art. 112, II, tudo do CTN, observo que conforme fundamentado na decisão recorrida:

Art. 100, III do CTN, no primeiro caso:

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

Neste caso, a norma aplicada para apuração da base de cálculo (catálogo) prevista no art. 333 do RICMS/BA se coaduna com a prevista no Convênio ICMS 45/1999 (Cl. 3ª) e como apreciado anteriormente, o fato de ter sido lavrado notificações que estão em curso na 4ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador, com lançamentos que aplicaram a MVA, não configura prática reiterada como alegado, mesmo porque há possibilidade de ser feito lançamento complementar (art. 149 do CTN), enquanto não decaído o direito de constituir o crédito tributário.

Da mesma forma, é válida a apreciação quanto a aplicação do art. 112, III do CTN:

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

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

Ressalte-se que a decisão do STF (RE 601.088/2011) carreada aos autos relativa a afastamento de multa moratória tem como fundamento a “*reconhecida instabilidade da jurisprudência da indenização do IHT – Indenização por Horas Trabalhadas na base de cálculo do Imposto de Renda*”. Logo, não serve de paradigma da situação em questão, visto que não foi carreado aos autos decisões que demonstrasse circunstâncias materiais do fato ou natureza ou extensão dos efeitos que conduzisse a margem de dúvida na definição da infração em comento que poderia ser interpretada de maneira mais favorável ao acusado.

Pelo exposto, considerando que não foi apresentado razões de mérito, quanto ao resultado da

diligencia promovida por esta 2^a CJF, que promoveu a exclusão dos lançamentos, as notas fiscais que foram lançadas contra os destinatários de mercadorias comercializadas da LARRUS (Autos de Infração nºs 222567.0023/17-4; 210674.0001/16-3; 192378.0001/16-0 E 210743.005/17-7), acato o demonstrativo do Parecer ASTEC 05/2023 (fls. 1055 a 1079) incialmente fez considerações sobre a diligência, solicitação de arquivos dos autuantes, critérios estabelecidos em relação a outros lançamentos, inclusive considerando Notificações Fiscais e Débitos Declarados, conforme demonstrativos de fls. 1061 a 1065, que apurou total de valores a deduzir de R\$ 812.235,10, conforme consolidou no demonstrativo de fl. 1066, abaixo resumido:

Data Ocorr	Data Vencto	Julgado 2 ^a JJF	Julgado 2 ^a CJF
20/02/2014	01/03/2014	50.283,81	50.283,81
30/09/2014	09/10/2014	77,30	77,30
31/10/2014	09/11/2014	158,08	158,08
31/01/2015	09/02/2015	6.054,70	6.054,70
28/02/2015	09/03/2015	8.343,97	8.343,97
31/03/2015	09/04/2015	1.763,25	1.763,25
30/04/2015	09/05/2015	3.678,71	3.678,71
31/05/2015	09/06/2015	9.752,30	9.586,14
30/06/2015	09/07/2015	5.220,59	4.492,96
31/07/2015	09/08/2015	13.282,62	13.241,08
31/08/2015	09/09/2015	8.812,81	8.536,45
30/09/2015	09/10/2015	9.608,32	9.410,09
31/10/2015	09/11/2015	14.590,09	14.590,09
30/11/2015	09/12/2015	6.532,88	6.532,88
31/12/2015	09/01/2016	13.002,35	13.002,35
31/05/2016	09/06/2016	3.356.363,63	3.310.989,16
30/06/2016	09/07/2016	4.328.780,46	4.109.884,81
31/07/2016	09/08/2016	4.094.706,70	3.921.990,29
31/08/2016	09/09/2016	6.013.325,05	5.752.201,68
30/09/2016	09/10/2016	4.330.024,07	4.300.427,55
31/10/2016	09/11/2016	4.606.896,38	4.583.439,91
30/11/2016	09/12/2016	6.045.266,57	6.000.272,72
31/12/2016	09/01/2017	6.202.137,03	6.187.468,59
Total		39.128.661,67	38.316.426,57

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, reduzindo o débito de R\$ 39.128.661,67 para R\$ 38.316.426,57.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a 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** do Auto de Infração nº 206912.0009/17-8, lavrado contra **LARRUS INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE COSMÉTICOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 38.316.426,57**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 29 de abril de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS