

PROCESSO	- A. I. Nº 210765.0640/12-2
RECORRENTE	- UP ESSÊNCIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE COSMÉTICOS LTDA. (UP COMERCIAL DE COSMÉTICOS LTDA.)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0057-04/14
ORIGEM	- IFMT – DAT/SUL
INTERNET	- 18/08/2014

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0212-11/14

**EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. “MARKETING” DIRETO. CONVÊNIO Nº 45/99.** As provas carreadas aos autos indicam subsunção da operação em hipótese de incidência do imposto por aplicação da disposição do art. 116, parágrafo único do CTN. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Versam os autos de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão em destaque que julgou pela Procedência do Auto de Infração lavrado em 20/07/2012 para exigir ICMS no valor de R\$989.783,59, devido à seguinte imputação: *“Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia”* – imposto lançado R\$989.783,59 Multa de 60%.

O autuado defendeu-se às fls. 61/79, residindo a informação fiscal às fls. 99/105, culminando da instrução processual, o julgamento proferido pela 4ª JJF nestes termos :

*“Trata-se de Auto de Infração lavrado por falta de retenção e recolhimento de ICMS por substituição tributária, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado na Bahia, tendo em vista acusação de a empresa autuado praticar, exclusivamente, sua atividade comercial por “marketing multinível”, modalidade de marketing direto objeto do Convênio ICMS 45/99 e art. 333 do RICMS-BA.*

*Defendendo-se, o contribuinte alega que: a) não atua por meio do marketing direto (venda porta-a-porta) e tampouco é sujeito passivo por substituição, porquanto não está revestido legalmente nesta condição, não se aplicando deste modo o Convênio ICMS 45/99 e o artigo 333 do Decreto nº 13.780/12; b) não houve prejuízos ao erário, recolheu ICMS na operação realizada na condição de transferência de mercadorias, e a destinatária, atacadista, recolheu novo imposto quando da distribuição interna das mercadorias; c) é pessoa jurídica com objeto social que permite efetuar o comércio de mercadorias, como também lhe dar função de atividade tão-somente na fabricação dos produtos e para se considerar a prática do marketing direto, ter-se-ia como condição “sine qua non” a necessidade de inscrição e autorização nos Estados que exerceria suas atividades; d) buscou atuar da maneira como lhe é imputado, mas teve pedido negado pelo Fisco de São Paulo; e) pelo fato de não atuar no segmento porta-a-porta não está na condição de sujeito passivo por substituição nos termos do Convênio ICMS 45/99; f) falta de motivação, prova e amparo legal ao lançamento.*

*A ação fiscal se deu no trânsito da mercadoria acobertada pelo DANFE da NF-e 4.756 (fl. 24) emitido por UP ESSÊNCIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE COSMÉTICOS LTDA situada em São Paulo, destinada à empresa UP COMERCIAL DE COSMÉTICOS LTDA localizada na Bahia, tendo sido elaborado, além do Auto de Infração, o Termo de Ocorrência Fiscal de fl. 04 e a planilha de 06, em que se demonstra o pertinente cálculo do valor exigido, documentos, cujas cópias foram disponibilizadas ao contribuinte.*

*O art. 153 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia – RPAF, dispõe que o órgão julgador formará o seu convencimento atendendo aos fatos e circunstâncias constantes no processo, às alegações e argumentações dos autos e à apreciação das provas (art. 153) e a matéria principal somente será posta em discussão e julgamento quando vencida a questão preliminar ou prejudicial, se for o caso, ou se não houver incompatibilidade entre ambas (art. 154). Então passo a analisar as preliminares suscitadas para cada infração contestada.*

Relativamente à validade do procedimento fiscal, constato que o autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, descreveu o ilícito tributário com a indicação dos documentos e demonstrativos (fls. 06-56), bem como de seus dados e cálculos. A infração está determinada com segurança, bem como identificado o infrator. O lançamento tributário de ofício atende às normas regulamentares, em especial quanto ao cumprimento dos requisitos dispostos nos artigos 15, 16, 19, 22, 26, 28, 38, 39, 41, 42, 44 e 45, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia - RPAF/99.

O contribuinte exerceu o direito de ampla defesa e contraditório conhecendo os fatos arrolados no Auto de Infração sem qualquer dificuldade imposta pela parte contrária. Ressalto que os documentos fiscais dos quais derivou a autuação foram apresentados pelo próprio contribuinte.

Igualmente, não foi identificada violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer outros de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observada a necessidade de motivação do ato administrativo, assim como a garantia à ampla defesa e ao contraditório. Como melhor veremos na apreciação de mérito, não há a presunção alegada, pois as provas do fato descrito o colocam sob hipótese de incidência do ICMS.

Rejeitadas, portanto, as preliminares de nulidade.

Sobre a operação, o Impugnante alegou tratar-se de remessa de mercadorias à Bahia e o imposto que incidiu nesta operação foi devidamente recolhido no Estado de São Paulo, assim como o imposto devido internamente também foi recolhido pela Atacadista destinatária e não mereceria guarida a pretensão do fisco de tributá-lo e penalizá-lo, imputando-lhe responsabilidade pela retenção do Imposto como substituto tributário pelo sistema de marketing direto, pois, além de ter cumprido com sua obrigação tributária quando da remessa das mercadorias, a destinatária responsável, também cumpriu com sua obrigação dentro deste Estado, com o devido recolhimento por substituição.

Ainda que na oportunidade da defesa o Impugnante não tenha aportado prova do pagamento do imposto na forma que entende regular e o DANFE informar operação de venda da empresa autuado (Indústria) para a atacadista UP COMERCIAL DE COSMÉTICOS LTDA, as provas de acusação indicam ser a situação prevista no parágrafo único do art. 116 do CTN que implica na desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou da natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, senão vejamos.

A um, pela livre, espontânea, pública e ampla divulgação do autuado anunciado sua forma de comércio em "distribuir seus produtos, **exclusivamente** por meio do sistema de Marketing Multinível (MMN) fornecendo aos seus Distribuidores uma arrojada oportunidade de negócios", que é um sistema derivado das vendas diretas a consumidor final ou Marketing direto, assim como espécie também é o modelo de venda porta-a-porta (fls. 09-21).

A dois, porque os documentos aportados aos autos por conta da diligência atestam que o Mix Comercial da empresa destinatária consiste nos produtos fabricados pelo autuado e apenas extraordinariamente registram entradas remetidas por diverso contribuinte, sendo que estas apenas se referem a devolução de mercadoria vendida ou relativa a operação fora do objeto comercial da empresa destinatária.

A três, porque se vê no despacho de indeferimento do pleito do autuado para atuar como substituto tributário no Estado em que se situa (SP), deu-se por: a) não ter apresentado elementos necessários para apreciação do pedido; b) ter apenas atividade comercial à época, quando, segundo item 3 do documento de fl. 93, os Regimes Especiais com natureza do pedido se destinam a fabricantes da área de cosméticos.

A quatro, porque o próprio Impugnante destaca que a empresa autuado, mesmo após incluir no seu objeto a atividade industrial, "**sua atividade se concentra tão somente na fabricação dos produtos**". (grifos no original de fl. 66).

A cinco, porque embora as empresas, remetente e destinatária, sejam interdependentes nos termos do art. 12 do Código Tributário da Bahia, uma vez que os sócios da primeira possuem 90% das cotas da segunda, como se vê nos respectivos CNPJ's, a destinatária, mesmo sendo atacadista, não se constitui em oficial filial do autuado remetente.

Pois bem, o Convênio ICMS 45/99 que trata da substituição tributária nas operações interestaduais que destinem mercadorias a revendedores que efetuam vendas diretas ou que se utilizem do sistema de marketing direto para comercializar seus produtos, ao que interessa, dispõe:

**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 subsequentes saídas

realizadas pelo revendedor.

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

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

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

**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.

A disposição do citado convênio foi recepcionada pelo art. 333 e §§ 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 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 efetuem venda porta-a-porta, **exceto** nas hipóteses de transferência para filial atacadista.

Ora, tendo em vista que a exigência para enquadramento na hipótese para substituição tributária, mesmo quando destinadas a contribuinte inscrito (Conv. 45/99, §1º da Cláusula primeira) é que as mercadorias destinadas à Bahia se destinem a operações no sistema de "marketing" direto e que para que não seja feita a substituição tributária pela remetente no caso, seria a transferência da responsabilidade por substituição a uma sua filial atacadista situada neste estado (RICMS-BA: art. 333, §1º), sendo a empresa destinatária outro contribuinte, recolhendo apenas imposto por saídas próprias, esta foge à obrigação de funcionar como substituto tributário do verdadeiro operador do sistema de marketing direto (contribuinte autuado), o que, de fato, implica em pagamento de ICMS menor que o devido para a Bahia, pois sem computar a obrigatoriedade margem de valor agregado (MVA) para o caso.

Portanto, é de se constatar a caracterização da infração, subsistente o valor exigido, cujo demonstrativo de fl. 06, acolho.

Quanto aos recolhimentos de ICMS por parte do destinatário, lembrando que esta lide trata apenas de uma operação irregular flagrada no trânsito de mercadorias, para consideração de eventual recolhimento relativo à mercadoria objeto desse PAF, devem ser atendidos os requisitos regulamentares de processo específico a tal fim (ressarcimento, compensação, etc).

Por tudo que foi exposto, diante dos fatos e dos elementos contidos no processo, concluo que o procedimento fiscal encontra amparo na legislação do ICMS, devendo ser mantido o lançamento fiscal.

Pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração é como voto."

Em sede recursal, o sujeito passivo reproduz seus fundamentos defensivos já declinados em sua impugnação, no sentido de que trata-se de empresa fabricante de produtos por conta de terceiros, de comércio atacadista e varejista de artigos de perfumaria, cosméticos, perfumes, colônias, loções, essências e de higiene pessoal e consultoria em gestão empresarial, e que a autuação decorre de suposta ausência de retenção do ICMS e o seu devido recolhimento, por substituição, nos termos do Convênio ICMS 45/99 e Alterações, legislação esta que trata das operações interestaduais a revendedores que efetuam venda porta-a-porta (marketing direto).

Feita a descrição dos fatos ocorridos na apreensão, assevera que não atua por meio do marketing direto (venda porta-a-porta) não se tratando de sujeito passivo por substituição, e que é inaplicável o Convênio ICMS 45/99 e o artigo 333 do Decreto nº 13.780/12, acrescentando que dessa operação não houve prejuízos ao erário por ter sido recolhido o ICMS na operação realizada na condição de transferência de mercadorias, tendo sido recolhidos novos impostos quando da distribuição interna pela destinatária das mercadorias.

Aduz que em 20/07/2012 remeteu mercadorias do Estado de São Paulo para a filial atacadista no

Estado da Bahia, e que essa apreensão baseia-se na falsa premissa de falta de substituição tributária nos termos do Convênio ICMS 45/99, sendo equivocado o entendimento do preposto fiscal de que seriam realizadas operações pelo sistema de *marketing direto* (*venda porta a porta*), este sim previsto no referido Convênio e Decreto, cujos dispositivos legais reproduz.

Destaca que o artigo 333 é mais abrangente do que o Convênio ICMS 45/99, sendo de se concluir que aplica-se a substituição tributária do *marketing direto* tanto nas operações interestaduais, como nas operações internas do Estado da Bahia, e que o Convênio dispõe sobre a substituição tributária por *marketing direto* apenas nas operações interestaduais, e que em ambos os dispositivos, as remessas das mercadorias devem ser por empresas que se utilizem do sistema de *marketing direto*, atividade que diz não exercer.

Elucida que à luz do objeto social tem atividade de comércio de mercadorias, como também de fabricação dos produtos e que para se considerar que exerce o *marketing direto*, seria preciso como condição “*sine qua non*” que fosse inscrita e autorizada pelos Estados que exerce suas atividades.

Diz que realizou operações e que submeteu seu pedido ao seu Estado (São Paulo), mas que, em resposta, foi decidido em 2010, desconsiderando-a como empresa que utiliza o sistema de *marketing direto*, sem lhe deferir o Regime Especial postulado, sob a justificativa de que destina-se a empresas que operam exclusivamente nessa sistemática, sendo, em geral, bem estruturadas e reconhecidas no mercado, exemplo da Natura e Avon, conforme Decisão em anexo (doc. 02) e que não preenchia os requisitos necessários para se enquadrar nesse sistema de *marketing direto*.

Afirma que o Estado da Bahia, por seu turno, lhe o autuou sob acusação de não ter sido retido o ICMS por substituição de *marketing direto* na operação, sendo, como concluiu, falha a autuação por não atuar pelo sistema de *marketing direto* e, portanto, não se trata de sujeito passivo por substituição.

Pontua que por não atuar no segmento *porta-a-porta* não se configura na condição de sujeito passivo por substituição nos termos do Convênio ICMS 45/99, e que caberia a análise de aplicação do Convênio ICMS 81/93, que dispõe acerca das regras gerais de Substituição Tributária e que não há protocolo entre os estados de São Paulo e da Bahia a prever nesse regime os produtos remetidos - cosméticos e perfumes.

Menciona que o Fisco baiano com base em presunção, sem prova conclusiva da acusação fiscal, pois não demonstrou que se trata, efetivamente, de sujeito passivo por substituição por praticar o *marketing direto*, enquadrado na atividade descrita, além do que esqueceu que o ICMS foi recolhido pelo responsável na Bahia.

Faz destaque de que a remessa das mercadorias para o Estado da Bahia foi em respeito à legislação tributária estadual vigente, tendo declarado com emissão de nota de saída e recolhimento do ICMS incidente como uma operação normal de circulação de mercadorias.

Alega que razão não assiste ao preposto fiscal para lhe enquadrar como empresa que tem como atividade o *marketing direto*, pelo simples fato de ter remetido cosméticos para um contribuinte inscrito no Estado da Bahia.

Nesse diapasão, faz alusão ao § 1º do artigo 333 do RICMS do Estado da Bahia que preconiza sobre a condição de aplicação do Convênio ICMS 45/99 que é a “*remessa seja realizada por empresas que se utilizem do sistema de “marketing direto” para a comercialização de seus produtos*”, além do que o destinatário recolheu antecipadamente o imposto na entrada da mercadoria no Estado da Bahia.

Pronuncia que os procedimentos administrativos atinentes às infrações interestaduais não estão imunes aos princípios constitucionais que norteiam e obrigam todo e qualquer procedimento do qual se extraiam consequências jurídicas. Assim, como acentua, a imputação de uma infração interestadual, deve revestir-se da absoluta caracterização da ocorrência do fato tido como

infracional, além da individualização do infrator e do tipo violado, já que a punição obrigatoriamente restringe-se à pessoa do infrator e deve assentar-se na comprovada materialidade infracional (dogmas constitucionais).

Chama atenção para o fato de a remessa interestadual de mercadorias ser um ente próprio que se desdobra ao dinamismo das condições verificadas instante a instante, pois as normas dão o tom do regramento, cabendo aos agentes públicos a devida interpretação nos estritos limites das circunstâncias de fato, sendo de todo exigível que o Estado, por eles representado, se norteie sempre pelo bom senso, tendo em vista haver falha na autuação na legalidade da infração e do entendimento deste Estado, sendo o Auto de Infração insubstancial em seu procedimento ao lançar o imposto, por não estar revestido da legalidade e da verdade material que sempre acompanha o ato público administrativo.

Afirma que há ausência de motivação fática, legal e probatória, por não existir prova suficiente a comprovar a suposta operação descrita, tampouco a atividade preponderante, o que enseja a anulação do Auto de Infração por ausência de prova pré-constituída, pois o lançamento fiscal goza de presunção de legitimidade, todavia, o Fisco deve demonstrar nos autos, a metodologia seguida para o arbitramento das penalidades. Transcreve doutrina de CÉLIO ARMANDO JANCZESKI (Direito Processual Tributário, Florianópolis, AOB/SC Editora, 2005, p. 73 e 77).

Assevera que do alto de sua presunção de legitimidade, o fisco lançou cobrança aos contribuintes baseada em legislação estadual, sem apresentar prova conclusiva da afirmação das operações descritas no Auto de Infração.

Logo, como diz, não se pode admitir que essa presunção seja absoluta, eis que cabe ao sujeito ativo demonstrar a origem do Auto de Infração, não podendo basear sua alegação de falsidade em meras presunções ou suposições. Tal presunção é, pois, totalmente relativa, o que se pode combater de plano, a fim de demonstrar a real verdade ao Fisco, pois já afirmou que não atua como se descreve nos autos, ou seja, como sujeito passivo por substituição por meio de *marketing direto*, não havendo violação de qualquer dispositivo legal, tampouco prejuízo ao erário, tendo em vista que não se enquadra na atividade descrita e que o recolhimento do imposto foi devidamente realizado pelo responsável na Bahia.

Aborda que em observância ao princípio da verdade material em contraponto à verdade formal, deveria a fiscalização ter buscado verificar a efetiva atividade da empresa autuada, para se certificar que o contribuinte não utilizou o sistema de *marketing direto*, excluindo-se qualquer responsabilidade por substituição tributária nas vendas que realiza, aplicando-se tão somente a exegese de ser uma mera transferência para sua filial atacadista.

Transcreve o art. 114 do CTN, defendendo que remeteu mercadorias à Bahia e o imposto que incidiu nesta operação foi devidamente recolhido no Estado de São Paulo, assim como o imposto devido internamente também foi recolhido pela Atacadista.

Diz que não merece guarida a pretensão do fisco de tributar e penalizar o autuado mediante o epigrafado Auto de Infração, imputando-lhe responsabilidade pela retenção do imposto como substituto tributário pelo sistema de *marketing direto*, pois o pagamento a mais pretendido pela fiscalização constituiria locupletamento indevido do fisco, o que é proibido em nossa legislação, eis que além de ter cumprido com sua obrigação tributária quando da remessa das mercadorias, a destinatária responsável, também efetivamente cumpriu com sua obrigação dentro deste Estado, com o devido recolhimento por substituição.

De mais a mais, como destaca, os documentos acostados aos autos demonstram que a oro recorrente não realiza venda direta, eis que se trata de uma Industria e revende seus produtos a atacadistas, tal qual a UP COMERCIAL DE COSMÉTICOS LTDA. – CNPJ nº 07.354.240/0002-14.

Tanto é verdade o ressaltado alhures que às fls. 130/133 ficou consignado que a empresa UP COMERCIAL DE COSMÉTICOS LTDA., atua na revenda de produtos que adquire do recorrente e de outras indústrias. Este é apenas um dos fatos que só vem a demonstrar que a oro recorrente jamais

operou por meio de marketing direto (venda por a porta), uma vez que não comercializa o produto de tal forma e que o recorrente (UP ESSÊNCIA INDÚSTRIA E COMERCIAL DE COSMÉTICOS LTDA.) e a empresa UP COMERCIAL DE COSMÉTICOS LTDA. – CNPJ nº 07.354.240/0002-14, são pessoas jurídicas com personalidade próprias e distintas, não detendo qualquer relação de interdependência uma da outra.

Declara que o fisco deve verificar se houve adimplemento do sujeito passivo, para, após, arbitrar o pseudo tributo. Assim, o Auto de Infração despende da liquidez e certeza que deve existir para a constituição e respectiva cobrança do crédito tributário, devendo a administração pública, antes de calcular o montante do tributo devido, ter certeza se houve ou não o recolhimento do indébito e mais, pelo responsável pelo tributário correto, e, por fim, se o lançamento foi constituído de forma correta, sem nenhum erro ou equívoco, buscando a verdade real e diz que o princípio do enriquecimento sem causa não permite que a administração tributária exija em duplidade ou a mais o mesmo imposto.

Concluindo, entende ser arbitrário o Auto de Infração. Requer o provimento do seu apelo para cancelamento do lançamento tributário. Protesta provar o alegado por todos os meios em direito admitidos.

A PGE/PROFIS proferiu Parecer à fl. 533, pelo não provimento do Recurso Voluntário, por entender que, analisados os autos, foi verificado que as provas carreadas pela autuante conduzem à constatação de tratar-se de marketing direto, previsto no Convênio ICMS 45/99, e que a remetente deveria ter retido e recolhido por substituição o ICMS devido ao erário do estado destinatário – Bahia-, tendo a diligência realizada pela ASTEC às fls. 130/132 verificado que a destinatária não comercializa com consumidores finais, e sim com revendedores, tendo o escritório na sede da transportadora.

## VOTO

O Recurso Voluntário devolve a esta CJF o exame da acusação fiscal relativa à falta de retenção e recolhimentos do ICMS devido por substituição tributária, nas operações subsequentes, em decorrência da venda de mercadorias destinadas a venda porta a porta, ou marketing direto, no Estado da Bahia, esteada no que prevê o Convênio ICMS 45/99, que foi recepcionado pelo art. 333 e seus parágrafos do RICMS-BA.

Consta comprovado nos autos que a empresa remetente opera exclusivamente por meio de venda porta a porta. Com efeito, o documento acostado à fl. 09, não deixa dúvidas do modelo negocial do autuado, havendo declaração expressa de que opera ***“exclusivamente por meio de sistema de Marketing Multinível (MMN)”*** que nada mais é que uma das modalidades de vendas porta a porta, a configurar a relação jurídico tributária que autoriza a cobrança do imposto devido por substituição tributária ao estabelecimento remetente.

Faz parte do conjunto probatório, cópia do catálogo de produtos que é utilizado nas vendas porta a porta (fls. 120 a 127).

O CONSEF em Decisão de caso semelhante, decidiu pela Procedência do Auto de Infração, contendo o voto valiosa explanação sobre o sistema de marketing multinível e sua sujeição ao regime de substituição tributária de acordo com o Convênio ICMS 45/99, cuja ementa seguinte que ora se colaciona:

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO JJF N° 0205-05/12**

**EMENTA: ICMS. ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA SUA APURAÇÃO. EXCLUSÃO DE PARCELA DO IMPOSTO DE SUA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO. O autuado estrutura plano de negócio com estratégia de marketing de rede para a distribuição de seus produtos e composição de um fundo chamado Valor de Alocação de Rede – VAR, correspondente a 40% do valor da operação mercantil. Suportados pelos próprios adquirentes, tais valores fazem parte do custo da mercadoria, para efeitos fiscais constituem valor tributável e integra a base de cálculo do ICMS, conforme se extrai do art. 17, § 1º, II, Lei nº 7.014/96. 2. SUBSTITUIÇÃO**

**TRIBUTÁRIA. MARKETING DIRETO. VENDA PORTA À PORTA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS ST.** Os argumentos acerca do contrato de compra e venda e de distribuição não des caracterizam a condição de sujeito passivo por Substituto Tributário, tendo em vista a opção escolhida para comercialização de seus produtos, que se amolda ao conceito de “marketing direto”, subsumindo-se à hipótese tributária estabelecida no Convênio ICMS 45/99, recepcionado no art. 379, RICMS/BA. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. a) MAIOR VALOR MONETÁRIO DAS SAÍDAS. Detectando-se omissão tanto de entradas como de saídas, deve ser exigido o ICMS correspondente à diferença de maior expressão monetária. Infração subsistente. b) FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO VALORES DECLARADOS A MENOR. As mercadorias apuradas na auditoria de estoque não contemplam o Valor de Alocação de Rede – VAR, subtraído do valor da operação mercantil. O demonstrativo fiscal adiciona a margem de valor adicionado de 60%, prevista no art. 379, § 4º, RICMS/BA, relativa às operações subsequentes. Infração caracterizada. c) OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatando-se diferença de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, exige-se imposto por antecipação tributária, responsabilidade do próprio sujeito passivo, nos termos do art. 379, § 1º, RICMS/BA. Infração subsistente. Rejeitados os pedidos de nulidades. Auto de Infração PROCEDENTE. Decisão unânime. Grifos nossos.

A regra do art. 333 do RICMS dispõe neste sentido:

**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 efetuem venda porta-a-porta, exceto nas hipóteses de transferência para filial atacadista.

Tal dispositivo do regulamento estadual harmoniza-se com o disposto no Convênio ICMS 45/99, ou seja, de que as mercadorias destinadas a este Estado se destinem a operações de venda porta a porta e marketing direto, o que está robustamente comprovado pelas provas carreadas aos autos.

A exceção a essa regra, esta contida no § 1º em sua parte final, que exclui do tratamento tributário diferenciado, as transferências para filial atacadista, o que no presente caso não se afigura, como se observa do DANFE que acobertava a operação, juntado às fls. 24 e 25, onde se vê que os CNPJ's da remetente e da destinatária, são distintos, portanto, não se tratava, à época, ainda que formalmente, de empresa filial atacadista.

Logo, forçoso concluir que, realizada a operação de mercadoria destinada a venda porta a porta ou marketing direto e afastada a única exceção prevista pela legislação de filial atacadista, é certo também concluir pela aplicabilidade do dito Convênio ICMS 45/99, por ser exigível do remetente o imposto devido por substituição tributária, por estar configurada a operação que enquadra o recorrente como sujeito passivo da presente ação fiscal, à luz da hipótese prevista no referido convênio, daí que as atividades desenvolvidas pela destinatária neste estado não são relevantes na medida que não se enquadra na hipótese de exceção, ou seja, de filial atacadista, ante o fato da operação, por si mesma, se subsumir ao previsto no Convênio ICMS 45/99.

Dizer o contrário é desvirtuar o próprio instituto da substituição e inserir uma condição que não está prevista na legislação regente, não sendo a destinatária uma filial atacadista, única hipótese que afastaria a substituição tributária, como se verifica do DANFE de fls. 24 e 25.

Ressalto, neste contexto, que a UP Comercial de Cosméticos – destinatária - atua na revenda de produtos que recebe do autuado e de outras empresas conforme livro de Registro de Entradas de fls. 256 a 291 e efetua vendas a contribuintes inscritos, muito embora os produtos que comercializa sejam quase 100% provenientes de um único fornecedor, a própria UP, remetente autuada.

Destaco, por fim, que o instituto da substituição tributária é uma ficção jurídica, que atribui a um contribuinte que originalmente não seria alcançado pela legislação ordinária, a responsabilidade pelo tributo devido pelo contribuinte de fato, ficando o substituto responsabilizado por toda a

carga tributária incidente nas operações posteriores.

No presente caso, a ficção elege como responsável o remetente autuado, não tendo as atividades desenvolvidas pelo destinatário neste Estado o condão de afastar a sua aplicabilidade, a menos que se enquadrasse na previsão da parte final do §1º do art. 333 do RICMS, o que é inaplicável à hipótese presente, posto que não se trata de filial atacadista.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PORVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 210765.0640/12-2, lavrado contra UP ESSÊNCIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE COSMÉTICOS LTDA. (UP COMERCIAL DE COSMÉTICOS LTDA.), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$989.783,59, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de julho de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ALESSANDRA BRANDÃO BARBOSA – RELATORA

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ - REPR. DA PGE/PROFIS