

A. I. N° - **210765.0640/12-2**
AUTUADO - **UP ESSÊNCIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE COSMÉTICOS LTDA. (UP COMERCIAL DE COSMÉTICOS LTDA.)**
AUTUANTE - **MARISA SOUZA RIBEIRO**
ORIGEM - **IFMT – DAT/SUL**
INTERNET - **02.04.2014**

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0057-04/14

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. “MARKETING” DIRETO. CONV. 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. Afastadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 20/07/2012, reclama ICMS no valor de R\$989.783,59, imputando ao autuado a seguinte infração: “*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*” – Multa de 60%.

O contribuinte se defende às fls. 61/79. Descreve o objetivo social da empresa dizendo fabricar produtos por conta de terceiros e exercer o comércio atacadista e varejista de artigos de perfumaria, cosméticos, perfumes, colônias, loções, essências e de higiene pessoal e consultoria em gestão empresarial.

Diz que teve mercadoria autuada por 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).

Descreve os fatos ocorridos na apreensão e afirma que 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. Diz que não houve prejuízos ao erário, haja vista que houve o devido recolhimento do ICMS na operação realizada na condição de transferência de mercadorias, assim foram recolhidos novos impostos quando da distribuição interna pela destinatária das mercadorias, devendo, portanto, ser excluída a infração imputada.

Declara que em 20/07/2012 remeteu mercadorias do Estado de São Paulo para a filial atacadista no Estado da Bahia, mas a mercadoria foi apreendida sob acusação de falta de substituição tributária nos termos do Convênio ICMS 45/99. Combate esta imputação dizendo que houve o devido recolhimento do ICMS, não havendo que se falar em infração na legislação tributária estadual vigente, tampouco prejuízos ao erário.

Registra que o agente fazendário constou nos autos que seriam realizadas operações pelo sistema de *marketing direto*, comumente denominado como *venda porta a porta*, previsto no convênio e decreto já citados, celebrado entre os estados federados brasileiros. Reproduziu os dispositivos legais (Convênio ICMS 45/99 e artigo 333 do Decreto nº 13.780/12).

Assevera que o artigo 333 é mais abrangente do que o Convênio ICMS 45/99, eis que, neste, primeiro é aplicada a substituição tributária do *marketing direto* tanto nas operações interestaduais, como nas operações internas do Estado da Bahia, sendo que no Convênio, por sua

vez, prevê tão-somente a substituição tributária por *marketing direto* nas operações interestaduais, ressaltando que para serem aplicados ambos dispositivos, as remessas deverão ser realizadas por empresas que se utilizem do sistema de *marketing direto*.

Registra novamente que os dispositivos supracitados elucidam que para aplicação dessa natureza de substituição tributária, a empresa remetente deverá obrigatoriamente utilizar-se do sistema de *marketing direto*. Portanto, pede pela nulidade do Auto de Infração.

Salienta que 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 exerceira suas atividades.

Esclarece que buscou atuar da maneira como lhe é imputado no Auto de Infração, submetendo seu pedido ao seu Estado sede, de modo que estivesse legalmente revestida e autorizada nesta condição. Entretanto, o Estado de São Paulo, em resposta à solicitação no ano de 2010, exarou decisão definitiva não a considerando empresa que utiliza o sistema de *marketing direto*, indeferindo o pedido de regime especial, justificando que esse sistema é destinado 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), determinando que o autuado não atue pelo sistema de *marketing direto*, por não preencher os requisitos necessários para se enquadrar neste regime.

Acrescenta que, após a decisão do Estado de São Paulo, percebeu o verdadeiro conflito de interesses e de entendimentos, causando evidente insegurança jurídica, uma vez que o Estado da Bahia o autuou por entender que infringiu dispositivo legal, quando não reteve o ICMS por substituição de *marketing direto* na operação em comento, enquanto que, por haver decisão anterior asseverando que o autuado não faz jus a tal regime de substituição, conforme se comprova pela decisão da Secretaria do Estado de São Paulo em anexo, sendo obrigado a atuar de forma diversa.

Reitera que a autuação é falha, uma vez que, foi imputada infração, haja vista não atuar pelo sistema de *marketing direto*, logo não pode ser sujeito passivo por substituição, assim, merece anulação o Auto de Infração em questão.

Defende que 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, devendo verificar se é o caso de aplicar-se o Convênio ICMS 81/93, ou seja, o que prevê as regras gerais de Substituição Tributária que está sendo imputada, pois só seria possível caso houvesse Protocolo entre os estados de São Paulo e da Bahia, incluindo neste Regime os produtos remetidos, o que não é o caso, haja vista não haver previsão de Protocolo entre estes estados acerca de cosméticos e perfumes.

Ressalta que enviou as mercadorias para o Estado da Bahia nos termos da legislação tributária estadual vigente, declarando as mercadorias ao Fisco, emitindo a nota de saída e realizando o recolhimento do Imposto incidente como uma operação normal de circulação de mercadorias. Portanto, não há como enquadrar a empresa na atividade de *marketing direto* (*porta-a-porta*), pelo simples fato de ter remetido cosméticos para um contribuinte inscrito no Estado da Bahia, pois a redação do parágrafo primeiro do artigo 333 do RICMS do Estado da Bahia afirma que a condição para que se aplique o Convênio ICMS 45/99 é a de que a “*remessa seja realizada por empresas que se utilizem do sistema de “marketing direto” para a comercialização de seus produtos*”.

Destarte, também, não há que se falar em prejuízo ao erário, tendo em vista que realizou o recolhimento do ICMS para o Estado de São Paulo quando do envio das mercadorias ao Estado da Bahia, ainda que sem a substituição tributária, e o destinatário recolheu antecipadamente o imposto na entrada da mercadoria no Estado da Bahia e, posteriormente, recolheu eventual diferença em sua operação normal, isso porque para a mencionada operação não há previsão de aplicação do instituto da substituição tributária para cosméticos. Com isso, a infração imputada

não merece prosperar, porque o tipo de infração consubstanciado no auto é suposta e, *permissa vénia*, teratológico, pairando nos autos seria deficiência e falha na autuação, o que exclui qualquer presunção relativa sobre a infração supostamente cometida.

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, 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 instantaneamente, 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 insubsistente 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 presente 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).

Aduz que, fiscalização baiana, do alto de sua presunção de legitimidade, lançou cobrança aos contribuintes baseada em legislação estadual, sem apresentar prova conclusiva da afirmação das operações descritas no auto de infração. Assim, não se pode admitir que essa presunção seja absoluta, eis que cabe ao Fisco Estadual 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* (venda porta a porta), não havendo violação de qualquer dispositivo legal, tampouco prejuízo ao fisco estadual, tendo em vista que o autuado não se enquadra na atividade descrita e que o recolhimento do imposto foi devidamente realizado pelo responsável na Bahia.

Diante disso, por falta de amparo legal, eis que não há dispositivo específico que dê base à suposta infração, eis que a fundamentação descrita não é a mais correta a ser aplicada, pois que não realiza a atividade descrita em tais dispositivos, bem assim não existe prova suficientemente capaz de demonstrar mencionada infração, uma vez comprovado por toda documentação que acompanha a presente, que não se enquadra na acusação fiscal, o processo administrativo fiscal não tem sentido, pois deve ser pautado pelo princípio da verdade material, o que significa que a fiscalização não pode se apegar tão-somente à forma.

Registra que o artigo 2º do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia) prevê a aplicação dos princípios de direito em todos os atos administrativos, dentre os quais está o princípio da verdade material. Nesse sentido, reproduz entendimentos dos juristas SÉRGIO FERRAZ, ADILSON ABREU DALLARI, JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES, ALFREDO AUGUSTO BECKER, GERALDO ATALIBA e JOSÉ ARTUR LIMA GONÇALVES.

Defende não se poder admitir a suposta presunção e alegação da fiscalização de que atua como sujeito passivo por substituição, por meio de marketing direto (venda porta a porta), a ponto de

operar nessas atividades e ocultar informações ao fisco, além do suposto não recolhimento dos tributos incididos. Transcreveu o art. 41, do Decreto nº 7.629/99.

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* (venda porta-a-porta), 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 o autuado 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. Assim, 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.

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 da Impugnação, cancelamento do lançamento tributário e pede provar o alegado por todos os meios em direito admitidos, notadamente pela ulterior juntada de documentos, além daqueles que acompanha a impugnação, apresentação de memoriais, realização de diligências que se façam necessárias à plena elucidação das questões ora suscitadas, inclusive realização de perícias fiscais, formulação de quesitos e suplementação de provas.

Por fim, pede que todas as intimações referentes ao processo sejam feitas via postal e enviadas ao endereço do representante legal constituído, por procuração, nos autos.

A informação fiscal foi prestada às fls. 99/105. Descreve os fatos, resume a Defesa e informa que a ação fiscal foi realizada no Posto Fiscal de Vitória da Conquista, quando o condutor do veículo transportador de Placa DJC-5836 apresentou o DANFE da Nota Fiscal Eletrônica nº 4.756, onde, após consulta nos sistemas e na web (internet), verificou que se tratava de operação de marketing direto (venda porta-a-porta), sendo o remetente sujeito passivo por substituição, conforme preceitua o Convênio ICMS 45/99. E, não havendo a retenção, nem recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, elaborou a planilha para demonstração da base de cálculo e do ICMS devido (fl. 6 do PAF), observando a legislação, em especial o Convênio ICMS 45/99 e art. 333 e parágrafos do RICMS (Decreto nº 13.780/12).

Diz que a constatação e comprovação de que a operação se referia a mercadorias destinadas a marketing direto foi efetuado através de consulta ao “site” do autuado (fls. 7 a 9 do PAF), com endereço eletrônico www.upessencia.com.br, e diligência junto ao destinatário da mercadoria, onde foi comprovado que a mesma está localizada na mesma área onde funciona a Transportadora Cometa (fls. 32 a 35 do PAF).

Reitera que a empresa autuada, em seu endereço eletrônico acima indicado, informou que adota o sistema de vendas e distribuição dos seus produtos através do marketing multinível, o qual se

caracteriza em distribuição por meio de vendas diretas ao consumidor, utilizando os consumidores como promotores de seus produtos, o que, na verdade, é uma forma de venda porta-a-porta.

Acrescenta que diligência efetuada pelos Funcionários da IFMT/Norte (Feira de Santana), portanto, alheios a ação fiscal, verificou que o destinatário, a empresa UP COMERCIAL DE COSMÉTICOS LTDA, CNPJ nº 07.354.240/0002-14, Inscrição Estadual nº 13.608.787, não possui estabelecimento comercial, utilizando o espaço da Transportadora Cometa para recebimento e distribuição das suas mercadorias, procedimento este incompatível com sua declarada atividade econômica principal, que é comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria.

Transcreve o Convênio ICMS 45/99, que autoriza os Estados a estabelecer o regime da substituição tributária nas operações interestaduais que destinem mercadorias a revendedores que efetuam vendas no sistema porta-a-porta.

Registra que na cláusula segunda indica que os procedimentos para operacionalizar essa sistemática será fixado pela unidade federada de destino da mercadoria. Neste contexto, o Estado da Bahia, através do art. 333 e parágrafos do RICMS (Decreto nº 13.780/12), disciplinou as operações de vendas por marketing direto, conhecidas como vendas porta-a-porta.

Afirma que a defesa apresentada foi direcionada apenas para negar a adoção da sistemática de operações por marketing direto, contradizendo as publicações em seu “site” e a forma da operação comercial, pois em consulta ao contrato social e alteração da empresa autuada, UP ESSÊNCIA INDÚSTRIA COMÉRCIO DE COSMÉTICOS LTDA, (fls 84 a 89), especificamente a fl. 86, e o contrato social da empresa adquirente originária, UP COMERCIAL DE COSMÉTICOS LTDA, (fls. 47 a 52), especificamente a fl. 49, inscrita no cadastro do ICMS da Bahia, sob o nº 13.608.787, verifica-se que trata de empresas cujos sócios da primeira, possuem 90% das cotas da segunda, de onde se conclui que a empresa da Bahia trata-se de “filial” oficiosa da primeira, sendo criada para efetuar operações de distribuição aos revendedores do sistema porta-a-porta, com o objetivo claro de não recolher o ICMS pelo regime da substituição tributária, sendo que são empresas interdependentes, de acordo com o parágrafo único do art. 12 do COTEB. Dispositivo reproduzido.

Pontua que o autuado deixou de criar uma filial no Estado da Bahia e assim efetuar transferência (sem lançamento e recolhimento do ICMS por ST), fazendo tal procedimento quando realizar as operações de vendas, e optou por criar uma Empresa com os mesmos sócios, e desta forma, simular a realização de operações comerciais deixando de recolher o ICMS devido por substituição tributária. Neste contexto deixa de aplicar a base de cálculo indicada pelo Convênio ICMS 45/99 e pelo RICMS.

Quanto à afirmação do autuado de que foi indeferida a solicitação de regime especial para operar no sistema de marketing direto, pelo Estado de São Paulo, anexando documentos das fls. 90 a 94, observa que nos tais documentos, há de verificar que a atividade do contribuinte naquele momento era “*comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria*”, diferente da atual que é fabricação, conforme declaração do próprio autuado, a fl. 66 do PAF, seu contrato social, sendo que na fl. 86 e a informação obtida pelo sistema SINTEGRA, a fl. 23. Portanto, quando foi indeferido pela SEFAZ de São Paulo, o autuado possuía atividade econômica diferente da atual, ou seja, sua atividade não era industrial e sim, atacadista.

Com relação à afirmação de que o destinatário teria efetuado o recolhimento antecipadamente do ICMS, diz não proceder, pois a ação fiscal foi realizada na entrada da mercadoria no Estado da Bahia e não foi apresentado qualquer documento comprobatório para tal alegação.

Aduz que o sistema de vendas por marketing direto, conhecido como porta-a-porta, se caracteriza pelo comércio varejista sem lojas, onde os distribuidores ou a própria indústria vende seus produtos diretamente aos consumidores ou utilizando o revendedor porta-a-porta. Isto faz parte a muito tempo da estratégia de vendas de diversas empresas. No entanto, o desenvolvimento do marketing direto e vendas diretas, têm dado uma nova dimensão a essa forma de comércio, inovando as operações comerciais de vendas diretas ao consumidor, aparecendo variedades dessas modalidades.

Salienta que efetuando a leitura no “site” da empresa autuada, www.upessencia.com.br, as quais foram impressas e estão no PAF, das fls. 7 a 9, se verifica que a mesma declara que distribui seus produtos exclusivamente pelo sistema Marketing Multinível, o que vem a ser uma forma de venda porta-a-porta. Informa, ainda, que o percentual de lucro na venda direta (de 100%) e bônus de incentivo por aumento das vendas, ou seja, o próprio autuado divulga e assume publicamente que opera exclusivamente com sistema de venda direta a consumidor.

Aduz que o autuado criou uma empresa na Bahia, que atua como um Centro de Distribuição, para simular uma operação comercial deixando de efetuar o recolhimento do ICMS pela substituição tributária. Observa, ainda, que a empresa destinatária funciona no espaço de uma empresa transportadora, comprovando que a mesma não pratica a declarada atividade atacadista, funcionando apenas como distribuidor para o revendedor porta-a-porta.

Concluiu pela Procedência do Auto de Infração.

Visando privilegiar a verdade material, conforme fl. 110, esta 4ª JJF decidiu converter o processo em diligência à ASTEC para efetuar diligência junto ao estabelecimento destinatário da mercadoria objeto da autuação (IE 13608787) no sentido de:

- a) *Verificar a forma de revenda das mercadorias que recebe da matriz (autuado);*
- b) *Verificar e informar o MIX de mercadorias que comercializa, seus principais fornecedores e consumidores, juntando documentos fiscais exemplificativos;*
- c) *Informar se exerce atividade comercial de atacadista, varejista ou mista;*
- d) *Informar se seus clientes são consumidores finais dos cosméticos produzidos pela matriz autuada, dimensionando com exemplos a periodicidade de operações e quantidade de mercadorias, inclusive se opera com ECF;*
- e) *Intimar o destinatário a comprovar o recolhimento do ICMS antecipação parcial das mercadorias objeto da autuação;*
- f) *Intimar o estabelecimento destinatário a apresentar cópia dos seus livros fiscais incluindo período da autuação, para que cópia seja juntada aos autos.*

O contribuinte autuado deverá ser cientificado do resultado da diligência com fornecimento de cópia do parecer e estipulação de prazo de 10 (dez) dias para, querendo, manifestar-se.

Caso o autuado se manifeste sobre o resultado da diligência, desta manifestação a autuante deverá ser cientificada.

Às fls. 130-133 consta o parecer da diligência solicitada. Nele o diligente informa:

- a) Sobre a forma de revenda da UP COMERCIAL DE COSMÉTICOS LTDA: “atua na revenda de produtos que adquire, tanto da UP ESSENCE INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE COSMÉTICOS LTDA, quanto de outras empresas, conforme LRE anexo fls. 256/291, LRSM anexo às fls. 140/255 e NFs de saídas de fls. 338/368, efetuando vendas em grandes quantidades a contribuintes inscritos”.
- b) Sobre o MIX de mercadorias que a UP COMERCIAL DE COSMÉTICOS LTDA comercializa que diz serem adquiridos de estabelecimentos industriais diversos, conforme LRE de fls. 256/291: “De acordo com informações do contribuinte às fls. 136/137 e 336/337, o MIX dos principais produtos comercializados é: Deo Colônia – NCM 3307, Loção Corporal – NCM 3304, Flaconetes (pequenas amostras) – NCM 3303, Activida (creme massageador) – NCM 3304, Dsoft (creme hidratante) – NCM 3304, Estojo para presentes (necessarie) – NCM 4202, Gel Dental – NCM 3306 e Enxaguante Bucal – NCM 3306.”
- c) De acordo com documentos fiscais de saídas de mercadorias de fls. 338/368 e LRSM de fls. 140/255, informa que a UP COMERCIAL DE COSMÉTICOS LTDA é comerciante atacadista.
- d) Por ser o destinatário empresa distribuidora atacadista, preponderantemente, efetua vendas a contribuintes inscritos na Bahia, conforme LRSM de fls. 140/225 e NFs de fls. 338/368 e, portanto, não efetua venda a consumidor final, bem como não opera com ECF.

- e) Às fls. 329/332, anexa comprovantes de ICMS recolhido por antecipação parcial referente à NF 4756 (fl. 24) objeto da autuação.
- f) Às fls. 140/368 anexa cópia do LREM e LRSM, incluindo período da autuação.

Atendendo ao despacho de fl. 369, o representante do fisco se manifesta. Atesta que a autuação decorre de falta de retenção e recolhimento de ICMS devido por ST, relativo às operações subsequentes por venda de mercadorias para revenda porta a porta, ou marketing direto na Bahia, conforme Convênio ICMS 45/99, recepcionado pelo art. 333 do RICMS-BA e parágrafos.

Repete que o documento de fl. 09 não deixa dúvida quanto ao modelo negocial da autuada, pois nele declara operar “exclusivamente por meio de sistema de Marketing Multinível (MMN)”, que nada mais é que uma modalidade de venda porta a porta. Aduz que essa modalidade de venda é de domínio público, estando às fls. 120/127 cópia do catálogo de produtos negociados pela autuada.

Fala que o CONSEF já debruçou sobre o tema ao julgar caso semelhante no Acórdão JJF Nº 0205-05-12, cuja ementa reproduz.

Também reproduz o art. 333, do RICMS-BA e seu §1º para dizer que esse dispositivo repetindo norma do Convênio 45/99, expressa que a exigência para que a operação se enquadre na hipótese ali prevista é que as mercadorias destinadas a este estado se destinem a operações de venda porta a porta e marketing direto, o que comprovou nos autos. Ressalta que a exceção à regra (prevista no §1º, parte final) refere-se a operação de transferência de mercadoria para filial atacadista da indústria.

Diz que o caso contempla operação que enquadra a autuada como sujeito passivo, vez que este se encaixa na hipótese prevista no Convênio 45/99, sendo irrelevante a atividade desenvolvida pela destinatária na Bahia para configuração da relação jurídico-tributária, já que esta não se enquadra na hipótese de filial atacadista para se excetuar na incidência do imposto.

Assim, não vê como o resultado da diligência poderia interferir no desfecho deste caso, pois, entende que os questionamentos não possuem o condão de romper com a relação jurídico-tributária deste caso.

Sobre o resultado da diligência diz:

Quesito “a”

Discorda sobre a forma de revenda da destinatária exposta pelo diligente, pois em uma vista atenta nos registros de entrada se percebe que de 2012, apenas em maio, agosto e novembro, as entradas não correspondem em 100% de produtos da empresa autuada e, mesmo nos meses em que há entrada de outras empresas, estas são em percentual insignificante, sendo que em maio há apenas uma entrada de irrelevante valor da FEDEX BRASIL LOGÍSTICA E TRANSPORTES S.A (Rapidão Cometa), com endereço no mesmo local onde se situa a empresa destinatária e que não possui entre suas atividades a comercialização de mercadorias.

Em agosto 2012 a autuada responde por 96,2% das entradas da destinatária objeto da diligência (UP COMERCIAL), sendo as demais entradas oriundas de centros de distribuição da autuada, como se vê no cadastro desses contribuintes, e apenas outra de uma empresa cerealista e de irrelevante valor para configurar a comercialização da mercadoria pela destinatária.

Em novembro 2012 a autuada responde por 93,56% das entradas da UP COMERCIAL, sendo o restante oriunda da pessoa física CPF 002.748.785-77, que crê referir-se a devolução de mercadoria por revendedor não inscrito dos produtos da autuada.

Quanto às vendas a contribuintes inscritos diz ser estes empresas que funcionam como centro de distribuição de produtos da marca UP.

Quesito “b”

O rol das mercadorias informadas pelo diligente coincide à perfeição com as mercadorias constantes do catálogo para venda de produtos porta a porta da UP, colacionado às fls. 113/127, o

que, junto com o exposto no quesito anterior, leva-lhe a discordar da afirmação do diligente dizendo que o destinatário comercializa produtos adquiridos de indústrias diversas, pois que apenas comercializa produtos fabricados pela autuada.

Quesito “c”

Concorda com o diligente sobre ser a destinatária empresa atacadista, mas ressalva que esta apenas comercializa produtos da marca UP.

Quesito “d”

Concorda que a destinatária vende mercadorias a contribuintes inscritos, porém, pelos documentos colacionados aos autos, não se pode afirmar que não realiza vendas a consumidor final, pois os documentos juntados são insuficientes para essa conclusão.

Ressalta que no LRE de novembro 2012 consta entrada de mercadoria de pessoa física em provável devolução de mercadorias adquiridas da UP COMERCIAL.

Quesito “e”

Observa que os DAES de pagamento de ICMS por antecipação parcial de fls. 329-332, apesar de vultosa soma, representa fração do imposto devido pela ST prevista pelo Convênio 45/99, sendo descabida a antecipação parcial, uma vez que a empresa não está “descredenciada” e, caso fosse devido o ICMS a este título, o pagamento deveria ocorrer antes da entrada da mercadoria na Bahia, não três meses depois da lavratura do auto de infração. Assim, entende referir-se a pagamentos com a vã tentativa de se livrar da ST imposta pelo Convênio 45/99.

Ressalva que embora o contribuinte de direito seja a autuada, caso seja possível, não faz objeção à apropriação dos valores do ICMS por antecipação parcial pagos pela destinatária para quitação parcial do crédito aqui constituído.

Concluindo, reitera seu entendimento e pede a procedência do auto de infração.

Cientificado do resultado da diligência, o autuado não se manifestou.

VOTO

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 autuada 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 autuada (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 pela autuada 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 autuada, 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 da autuada 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 efetuam 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 efetuam 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.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **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 autuado 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, 27 de março de 2014.

PAULO DANILLO REIS LOPES – PRESIDENTE

JORGE INÁCIO DE AQUINO – RELATOR

JOWAN DE OLIVEIRA ARAÚJO – JULGADOR