

PROCESSO - A. I. Nº 298624.0021/15-6
RECORRENTE - SS COMÉRCIO DE COSMÉTICOS E PRODUTOS DE HIGIENE PESSOAL LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0088-02/17
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 12/06/2018

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0108-12/18

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO ESTABELECIDO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. VENDA PARA CONTRIBUINTE ESTABELECIDO NA BAHIA. (CONVÊNIO MARKETING DIRETO). FALTA DE RETENÇÃO E RETENÇÃO A MENOS. Razões recursais acolhidas. Incabível a cobrança do ICMS, por substituição tributária, com adição de MVA (Margem de Valor Agregado) de 40% sobre mercadorias não destinadas à revenda. Indevido o pagamento do ICMS sobre itens destinados a uso e consumo não compreendidos nas regras do Convênio ICMS 45/99 (venda porta-a-porta ou marketing direto). Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Improcedente**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte para impugnar a Decisão de 1º grau que declarou a Procedência do Auto de Infração, lavrado em 13/12/2016, através do qual foi lançado o débito no valor de R\$ 211.482,18, sob acusação de que o sujeito passivo cometeu as seguintes infrações:

01 – 08.14.02 - Procedeu a retenção a menor do ICMS, no valor de R\$208.090,22, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro de 2012 a dezembro de 2013, conforme demonstrativos e documentos às fls. 08 a 37, e CD à fl.38.

02 – 08.14.01 – Deixou de proceder a retenção a menor do ICMS, no valor de R\$3.391,96, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro e maio, julho a dezembro de 2012, e janeiro a maio de 2013, conforme demonstrativos e documentos às fls. 08 a 37, e CD à fl.38.

O sujeito passivo foi cientificado da Decisão de 1ª instância em 28/07/2017 através da intimação e AR dos Correios, fls. 182 a 185, e ingressou com o apelo em 08/08/2017, através de petição subscrita por advogada com procuração nos autos (doc. fls. 204/206).

Ao decidir a lide na 1ª instância, o colegiado da Junta de Julgamento, em deliberação unânime, julgou o A.I. PROCEDENTE, com a fundamentação abaixo transcrita, no seu inteiro teor:

VOTO da JJF

Inicialmente constato que o presente Auto de Infração foi constituído com a obediência de todas as formalidades legais, não havendo vícios de nulidade, inclusive não houve arguição nesse sentido por parte do sujeito passivo. Todas as infrações estão devidamente caracterizadas e acompanhadas de respectivos anexos demonstrativos que com clareza, revelam cálculo do imposto lançado.

No mérito, versa o presente contencioso de duas infrações decorrente da constatação de que o autuado, estabelecido em outra Unidade da Federação, procedeu a retenção a menor (infração 01) e deixou de proceder a retenção (infração 02) o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, no valor de R\$211.482,18, acrescido das multas de 60% e 150%, respectivamente, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para destinatários que distribuem produtos a revendedores “porta a porta”, localizados no Estado da Bahia.

Portanto, o fulcro da autuação é de que o autuado reteve e recolheu a menor o ICMS-ST, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas de produtos cosméticos, realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia.

O lançamento em análise embasa-se nos dispositivos do Convênio ICMS nº 45/99 (alterado pelo Convênio nº 06/06), firmado pelos Estados e o Distrito Federal, de acordo com o estatuído no art. 9º da Lei Complementar nº 87/96.

A legislação do Estado da Bahia, recepcionando as regras do Convênio ICMS 45/99, especificamente no artigo 333, § 1º e no artigo 333, § 1º, do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia – RICMS/BA, aprovado pelo nº 6.284/97 e 13.780/12, respectivamente, dispõem sobre as operações relativas a vendas por sistema de marketing porta a porta a consumidor final, objeto do mencionado convênio, o qual, apresenta a seguinte redação:

“Art. 379. Nas operações internas e interestaduais que destinem mercadorias a revendedores, estabelecidos neste Estado, que realizem vendas porta-a-porta a consumidor final, sendo as remessas efetuadas por empresas que se utilizem do sistema de “marketing” direto para comercialização de seus produtos, fica atribuído ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas subseqüentes saídas realizadas pelo revendedor (Convênio 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”.

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

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

Ora, o Convênio ICMS nº 45/99 autoriza os Estados e o Distrito Federal a estabelecer o regime de substituição tributária nas operações interestaduais que destinem mercadorias a revendedores que efetuem venda porta a porta, como no caso dos presentes autos, tendo em vista o disposto no art. 9º da LC nº 87/96, estando correta a aplicação das suas cláusulas à situação em exame.

Na mídia eletrônica de fls.38, constam os demonstrativos utilizados para apuração das exigências fiscais em comento, e tais demonstrativos também foram acostados às fls.08 a 46 (primeira e última página de cada período).

Observe que em momento algum de sua defesa, o autuado discordou dos números nem nos cálculos consignados no levantamento fiscal, com base nos preços constantes nas notas fiscais emitidas pelo próprio autuado, e discriminadas no trabalho fiscal. No entanto, em relação à primeira infração, sustenta inaplicável a legislação acima citada, com base no entendimento de que não há nenhuma operação subsequente de circulação das mercadorias objeto da autuação, visto que, são produtos para uso e consumo das revendedoras autônomas dos produtos Jequití, conforme exemplos acostados ao processo às fls.130 a 161 (Doc.4).

Ressalto que nas vendas feitas pelos revendedores “porta a porta”, é utilizada como ferramentas a mala-direta, o telemarketing, catálogos, revistas, jornais, mídias eletrônicas, entre outros, e segundo a definição da ABEVD (Associação Brasileira das Empresas de Venda Direta), é “um sistema de comercialização de bens de consumo e serviços diferenciado, baseado no contato pessoal, entre vendedores e compradores, fora de um estabelecimento comercial fixo”.

A partir de tal definição, observa-se tratar de conceitos diferentes, mas a venda direta pode usar o marketing direto como recurso para consolidar as estratégias de comercialização, divulgação, promoção de produtos, captação de canal de vendas, dinâmica de relacionamentos, etc. projetando-se além do uso de recursos tecnológicos e proporcionando consistência e melhor estratégia de negócios.

Sendo assim, da análise dos elementos de prova acostados aos autos, concluo pelas operações de marketing direto regidas pelo mecanismo da substituição tributária, objeto do Convênio ICMS 45/99, de sorte que caberia ao autuado fazer a retenção do imposto que seria devido pelos contribuintes sediados na Bahia, quando estes fizessem a revenda no território baiano. Por conseguinte, não acolho a alegação de que tais operações se tratam de bens de uso e consumo, e que estariam sujeitas ao pagamento do diferencial de alíquotas.

Analizando tais documentos, verifico que os exemplos trazidos aos autos nada mais são do que materiais de publicidade, orientações, campanhas de vendas, inclusive tabelas de preços das fragrâncias e brindes da empresa. Não foi apontado quais documentos fiscais se referem a propaganda e outras situações.

Não há dúvidas que, conforme arguido na defesa, não havendo revenda, isto é, não havendo operação subsequente, não há que se falar na aplicabilidade da sistemática da substituição tributária prevista na legislação baiana e no Convênio ICMS 45/1999.

Ocorre, que compulsando o levantamento fiscal de fls.08 a 31 (primeira e última folhas) e no CD à fl.38, se verifica que constam diversos produtos de higiene e perfumaria e constam como natureza das operações os CFOPs 6102, 6910.

CFOP 6102 - classificam-se neste código as vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros para industrialização ou comercialização.

CFOP 6910 - classificam-se neste código as remessas de mercadorias a título de bonificação, doação ou brinde.

No caso das operações constantes no levantamento fiscal com CFOP 6102, está caracterizado que se tratam de vendas de mercadorias sujeitas ao pagamento do ICMS-ST pela revender situado em outro estado da Federação, no caso o autuado.

Já no que concerne às operações com CFOP 6910, pelo que consta no levantamento fiscal, os produtos são os mesmos produtos que constam com CFOP 6102, e por isso, não há nenhuma prova que são operações com brindes e materiais para exposição, de modo, a se considerar que estariam estas sujeitas ao pagamento do imposto pela sistemática de cálculo denominada de diferencial de alíquotas, conforme alegado na defesa. Logo, neste caso, apesar de constar no levantamento fiscal a indicação do CFOP 6910, não merece acolhimento a alegação defensiva, visto que se de fato, nestas operações foi apurado e pago o imposto a título de diferença de alíquotas, fato não comprovado, este recolhimento foi indevido, pois caberia ao autuado proceder na forma prevista no Convenio ICMS 45/99.

Além do mais, os valores considerados pela fiscalização, consoante informado pelo próprio autuado, são exatamente os valores considerados pela fiscalização no levantamento fiscal, destacados no campo do ICMS/ST nas notas fiscais objeto da presente autuação.

Quanto ao pedido para redução ou cancelamento de todas as multas aplicadas pelo descumprimento da obrigação principal, resalto a legalidade das mesmas, tendo em vista que estão previstas no artigo 42, II, “e”, e V “a”, da Lei nº 7.014/96, não podendo ser acatado o pedido de sua exclusão ou redução, visto que as penalidades impostas estão vinculadas às infrações cometidas, e este órgão julgador não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação principal, competência exclusiva da Câmara Superior deste CONSEF, consoante o art. 159 do RPAF/99.

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando corretamente demonstradas as exigências de ICMS/ST, e a multa por descumprimento da obrigação principal, legítimo se torna o lançamento.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Na peça recursal foi destacado inicialmente a tempestividade da medida. Em seguida, após fazer uma síntese da autuação a recorrente esclareceu ser uma sociedade limitada, que tem por objeto o comércio atacadista, importação, exportação, distribuição, armazenamento, expedição e transporte de produtos de higiene pessoal, toucador, perfumaria, cosméticos e afins, bem como de medicamentos para uso humano, inclusive fitoterápicos e homeopáticos, drogas, insumos farmacêuticos, saneantes e domissanitários, dentre outros.

Esclareceu, ainda que, enquanto empresa comercial distribuidora atacadista, e em especial por atuar no mercado exclusivamente por meio do canal de vendas diretas, vende mercadorias para revendedores autônomos situados em todas as Unidades da Federação, assumindo a condição de contribuinte substituto, responsável pelo pagamento do ICMS relativo às operações de revenda de mercadorias ao consumidor final, realizadas pelos revendedores autônomos, nos termos do Convênio ICMS 45/1999 e do Convênio ICMS 92/2015.

Comentou sobre o motivo que ensejou a autuação, transcrevendo as duas infrações contempladas no auto de infração, e respectiva fundamentação legal, para arguir que a autuação em referência não merece prosperar, uma vez que, diversamente do que pretendeu a fiscalização, a empresa SS COMÉRCIO DE COSMÉTICOS E PRODUTOS DE HIGIENE PESSOAL LTDA tributou suas operações em estrita conformidade com o quanto determina a legislação aplicável, de modo que inexistente crédito tributário a ser exigido, conforme passa a demonstrar adiante.

A peça recursal no que diz respeito às questões de direito é quase que integralmente uma reprodução das questões suscitadas na impugnação apresentada em 1ª instância. Analisando o direito, comentou a recorrente que no setor de venda direta, o atendimento ao consumidor tem

um caráter estritamente pessoal se comparado à prática de outras formas de comércio. Aduziu que, para tanto, há diversos materiais de apoio às vendas e demonstração que são vendidos pela empresa aos seus revendedores, para que proporcionem aos seus clientes uma experiência de compra que reflita os ideais da empresa, fidelizando-os, isso em substituição à experiência que existe em uma loja física, num estabelecimento comercial de shopping center, por exemplo. Frisou que na venda direta, o revendedor atua como verdadeiro consultor, pois, além de comprar e revender, usa o produto cotidianamente, confia na marca e, portanto, recomenda e revende aos seus clientes. A venda direta é uma venda por indicação, recomendação ao cliente feita por quem usa e gosta do produto.

Nesse sentido, registrou que, ao explicar esse modelo, a própria Associação Brasileira das Empresas de Venda Direta – ABEVD destaca a questão da experiência de compra, do atendimento diferenciado ao consumidor e da demonstração dos produtos, a saber:

Para o consumidor: a venda direta representa um atendimento personalizado que não existe no varejo tradicional. As modalidades mais praticadas de venda direta são:

- “Door to door” ou porta-a-porta: o revendedor vai até a residência ou local de trabalho do consumidor para demonstrar e vender os produtos;
- Catálogo: o revendedor deixa o catálogo ou folheto na residência do consumidor e depois passa para retirar o pedido;
- Party plan: o **revendedor** promove um chá na casa de uma consumidora para ela e suas amigas, em que **demonstra** e revende **os produtos**. (Disponível em <http://www.abevd.org.br/venda-direta/> - acesso em 07.02.2017)

Salientou que para proporcionar esse atendimento personalizado, permitindo que o consumidor tenha uma experiência de compra diferente do varejo, é preciso que o revendedor conheça muito bem os produtos, isto é, utilize-os e recomende-os. E que, para tanto, é evidente que o revendedor precisa ter contato com os produtos, tendo a oportunidade de experimentá-los e demonstrá-los aos seus clientes – e isso se efetiva por meio dos materiais de uso e consumo adquiridos junto às empresas de venda direta pelos seus revendedores – comprados ou bonificados, conforme o caso ou a campanha de marketing.

Comentou, ainda, que seria inviável financeiramente que o revendedor tivesse de arcar com o custo de aquisição de todos os produtos com essa finalidade, ou seja, para que possa conhecer e, portanto, promover todos produtos do extenso portfólio, o que considera absolutamente essencial, em um mercado como o de venda direta, marcado pela pessoalidade, e a experiência do produto.

Além disso, destaca que na atividade dos revendedores da venda direta se utiliza de materiais de apoio, tais como placas indicativas (“aqui tem um revendedor”), blocos de notas, talonários de pedidos, sacolas, porta-amstras, flaconetes e outros. Materiais estes essenciais à demonstração e apresentação dos produtos, além de se prestarem a auxiliar na divulgação da revenda de produtos e na própria apresentação de pedidos junto à Impugnante – única fornecedora dos produtos Jequiti para os revendedores autônomos.

Prosseguindo, para mostrar a inaplicabilidade da Substituição Tributária nas saídas para o destinatário final, aduziu que nos termos da Lei Complementar nº 87/1996, a possibilidade de atribuição pela legislação estadual da responsabilidade tributária por substituição pressupõe que haja uma ou mais operações, sejam elas antecedentes, concomitantes ou subsequentes, *verbis*:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

No caso do auto de infração em referência, observou a recorrente que a legislação interna do Estado da Bahia determina a aplicação do regime de substituição tributária para as operações

subsequentes de circulação de mercadorias – conforme artigo 333 do Decreto 13.780/2012, o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia – RICMS/BA, “*in verbis*”:

CAPÍTULO XVII – DAS OPERAÇÕES DE VENDA PORTA-A-PORTA A CONSUMIDOR FINAL

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).*

Sustentou, mais á frente, que não há nenhuma operação subsequente de circulação das mercadorias objeto da autuação, em relação aos itens objeto do lançamento, pois são produtos para uso e consumo das revendedoras autônomas dos produtos Jequiti, o que claramente pode ser visto em alguns exemplos que apresenta (doc. 4).

Entende ser evidente também que produtos tais como canetas, cartazes com os dizeres “aqui tem um consultor Jequiti”, flaconetes de amostras de fragrâncias, sacolas e outros semelhantes não são produtos para revenda. Questiona: “*Quem se interessaria para comprar e consumir esses produtos?*”

Asseverou que, “*não havendo revenda, isto é, não havendo operação subsequente, não há que se falar na aplicabilidade da sistemática da substituição tributária prevista na legislação baiana e no Convênio ICMS 45/1999.*”

Assim, disse que, em se tratando de venda final, o que é devido é o recolhimento do diferencial de alíquotas, pois as revendedoras são contribuintes não inscritas e compete a empresa Impugnante apurar e recolher esse valor a título de ICMS – diferencial de alíquota. Transcreveu quatro ementas referente a julgamentos de auto de infração no âmbito do CONSEF/Bahia (fl. 196).

Com base nisso, informou que esse recolhimento foi prontamente feito pela Impugnante, e que o próprio demonstrativo elaborado pela fiscalização em relação ao suposto débito indica valores de ICMS/ST que teriam sido recolhidos, de modo que está sendo exigido da Impugnante o valor correspondente à diferença entre o montante pago a título do diferencial de alíquotas e aquele apurado pelo autuante como sendo o ICMS/ST devido, com adição de MVA (margem de valor agregado).

Destacou que o que há – e teria sido verificado caso tivesse havido um diligente processo de fiscalização – são valores destacados no campo do ICMS/ST nas notas fiscais objeto da presente autuação que correspondem ao **diferencial de alíquotas da revendedora autônoma**, que é cobrado dela para então ser repassado às autoridades fiscais estaduais, e que não tem campo específico na nota fiscal para ser destacado – diferentemente do diferencial de alíquotas do consumidor final, que não é cobrado e é apenas destacado na nota fiscal no campo de dados adicionais.

No caso da nota fiscal destinada às revendedoras autônomas, contribuintes do ICMS, informa que a inclusão do valor do diferencial de alíquotas é uma condição para validação da nota fiscal eletrônica, de modo que não pode a Impugnante ser penalizada por cumprir com suas obrigações.

Destacou que a confiança legítima impõe a necessidade de manutenção de atos administrativos desde que verificada a expectativa legítima, por parte do administrado, de estabilização dos efeitos decorrentes da conduta administrativa. No caso, a legítima expectativa do Contribuinte reside no cumprimento, pelo Estado da Bahia, dos termos que ele próprio fixou, em consonância com a Lei Complementar nº 87/1996 – porém não foi o que se verificou no auto de infração. Transcreve trecho de lição de renomado professor português de direito (**José Joaquim Gomes Canotilho**).

Além disso, disse que, no caso do auto de infração ora impugnado, é preciso ter em vista as peculiaridades do setor de venda direta, para reconhecer a premente necessidade de que os revendedores autônomos adquiram produtos que não serão destinados à revenda, mas sim à sua própria experiência, de modo a viabilizar seu trabalho de consultoria de beleza aos clientes,

recomendando-lhes produtos que conhecem e em que confiam. Assim, salienta que não se pode presumir que toda e qualquer aquisição de produtos de uma empresa de venda direta que seja realizada por um revendedor autônomo tenha o propósito de revenda.

Considerou um absoluto contrassenso, e uma afronta à Lei Complementar nº 87/1996 e à legislação interna do Estado da Bahia, pretender cobrar ICMS/ST sem que haja operações subsequentes ou anteriores a serem tributadas. Se não há operação para a qual a condição de contribuinte será atribuída ao sujeito passivo por substituição, é inevitável concluir que não haverá imposto a recolher por substituição tributária.

Em sequência, considerou absurda a imposição de multa agravada pela suposta retenção e não recolhimento de um tributo que sequer existe/é devido. Comenta que, na forma do artigo 150, I da Constituição Federal, *“é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”* – corolário do princípio da legalidade tributária, cuja violação jamais poderia ser tolerada, sob pena de se afastar de um Estado de Direito, e de instalar no país insegurança jurídica absolutamente insuportável para a realização dos negócios e das atividades empresariais.

No caso da hipótese de incidência do ICMS devido por substituição tributária, aduziu que o artigo 146, III, a da CF/88 é claro ao dispor que cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais de direito tributário, em especial a definição das bases de cálculo dos impostos discriminados no texto constitucional.

A esse respeito, considerou absolutamente acertada a previsão contida no artigo 6º da Lei Complementar nº 87/1996, no sentido de que a substituição tributária se aplica quando houver operações, subsequentes, concomitantes ou antecedentes, em relação às quais a legislação estadual atribua a um determinado contribuinte a condição de sujeito passivo por substituição.

No caso em referência, entende que, em se tratando de operação de venda direta, se aplicaria a sistemática da substituição tributária caso houvesse saída de mercadorias para revendedores autônomos que, nessa condição, revenderiam os produtos adquiridos.

Reafirmou que, como demonstrado, não há operações subsequentes a serem tributadas, e frisou que os materiais exaustivamente listados no levantamento fiscal, pelos autuantes, são para uso e consumo das revendedoras autônomas dos produtos da Impugnante – tanto que se procedeu ao recolhimento do diferencial de alíquotas em relação a essas mercadorias.

Observou que, em sentido contrário ao quanto determina a lei, a fiscalização entendeu por bem criar um novo regime de substituição tributária, criando, inventando ao bel prazer, um fato gerador ficto, e não mais presumido como determina a legislação.

Argumentou que, por mais estas razões de direito, a pretensão do Estado da Bahia de estender a hipótese de incidência do ICMS devido por substituição tributária às saídas de mercadorias de uso e consumo das revendedoras autônomas da Impugnante não merece prosperar, posto que não encontra amparo em nenhuma disposição da Lei Complementar nº 87/1996, e muito menos na legislação interna do Estado da Bahia.

Mais adiante, considerou abusiva a imposição de multa de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre o valor de um tributo cobrado na infração 02, que, como acima arguido, sequer é devido e mais, *em relação ao qual não houve fraude, simulação ou dolo e tampouco qualquer tentativa de provar o suposto ilícito foi feita pela fiscalização*. Frisa não há sequer menção a esse respeito no auto de infração, que se limitou a incluir o referido percentual de multa no demonstrativo do débito.

Reiterou que não há ICMS retido, pois igualmente não há operações subsequentes, que da mesma forma, no caso das vendas de mercadorias objeto da presente autuação, não assume a Impugnante a qualidade de sujeito passivo por substituição, pois não há operações subsequentes em relação às quais devesse haver o recolhimento do ICMS sob a sistemática da substituição tributária.

Sustenta que se não há ICMS devido por substituição e, por conseguinte, ICMS retido, não há que se falar na apropriação pela Impugnante de valores retidos a título do imposto. Aponta que os valores destacados no campo do ICMS/ST nas notas fiscais objeto da presente autuação, correspondem ao diferencial de alíquotas da revendedora autônoma, que é cobrado dela para então ser repassado às autoridades fiscais estaduais, e que não tem campo específico na nota fiscal para ser destacado – diferentemente do diferencial de alíquotas do consumidor final, que não é cobrado e é apenas destacado em dados adicionais.

Repisou que, no caso da nota fiscal destinada às revendedoras autônomas, contribuintes do ICMS, a inclusão do valor do diferencial de alíquotas é uma condição para validação da nota fiscal eletrônica.

Nesse contexto, considerou que a multa aplicada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), é em montante superior ao próprio valor do tributo, e por isso, tem caráter confiscatório, e não houve fraude, dolo e tampouco simulação por parte da Impugnante para a imposição da citada multa.

Concluindo entende que restou demonstrado que não há que se falar em retenção a menor do ICMS devido por substituição tributária em relação a operações subsequentes, pois não há operações subsequentes de circulação das mercadorias objeto da autuação. E, por conseguinte, igualmente não há que se falar em ICMS retido e não recolhido, tampouco na imposição de multa agravada.

Às fls. 207 a 312 a recorrente anexou na peça do apelo declarações de diversas revendedoras pessoas físicas, de produtos distribuídos pela SS Comércio de Cosméticos e produtos de Higiene Pessoal, da marca “Jequiti”, contendo a informação de que os materiais objeto do presente lançamento se destinavam a uso e consumo das mesmas, enquanto revendedoras autônomas. No citada declaração há o seguinte conteúdo: *“Por atuar na venda direta/porta-a-porta, preciso de determinados produtos Jequiti para meu próprio consumo, a fim de me familiarizar, ter condições de explicar as funcionalidades dos produtos e poder atuar como revendedora. Declaro que não revendo esses produtos, que são destinados exclusivamente para meu uso, como, por exemplo,: placas indicativas (‘aqui tem um revendedor’); blocos de notas; talonários de pedidos; sacolas; porta-amostras; flaconetes de amostras de fragrâncias e cremes; canetas, cartazes com os dizeres ‘aqui tem um consultor Jequiti’; dentre outros produtos regulares que possam ser necessários para minhas atividades de demonstração para clientes, com o objetivo de aumentar as vendas”*.

Ao finalizar a peça recursal requer que seja cancelado o auto de infração em referência, assim como a integralidade do crédito tributário correspondente, posto que inexistente fato gerador presumido do ICMS devido por substituição tributária, tampouco a retenção a esse título sem o devido recolhimento por parte da Impugnante.

Alternativamente, caso remotamente seja entendido devido o ICMS por substituição tributária, requer seja afastada a multa agravada imposta por meio do auto de infração ora impugnado, posto que não há que se falar na ausência de recolhimento de ICMS retido na qualidade de sujeito passivo por substituição, em eventual decorrência de práticas fraudulentas ou existência de dolo ou simulação.

VOTO

O lançamento em lide está fundamentado nos Demonstrativos em papel juntados às fls. 08 a 31 dos autos e no CD (mídia digital – doc. fl. 38), abarcando operações verificadas nos meses de janeiro a dezembro dos exercícios de 2012 e 2013. As acusações fiscais envolvem a retenção a menor do ICMS-ST (infração 1) e falta de retenção e recolhimento do imposto pelo regime da ST (infração 2), em operações regidas pelas disposições do Convênio ICMS 45/99, que trata do regime de substituição tributária nas operações interestaduais que destinem mercadorias a revendedores que efetuem vendas porta-a-porta, também conhecido como sistema de vendas por “marketing

direto”.

Ao analisar os demonstrativos elaborados pelos autuantes, com a descrição das mercadorias objeto da autuação, verifico que há um expressiva quantidade de itens que se referem a materiais promocionais da marca Jequiti e itens de uso e consumo da atividade de venda ou revenda de perfumes, cosméticos e produtos de higiene, comercializados pela empresa autuada. A título de exemplo cito os flaconetes (em número expressivo), kit de sacolas, placas (“aqui tem um consultor Jequiti”); bolsas de entrega, talonários, bloco de notas, canetas, porta amostras etc.

Nos mesmos demonstrativos e vinculados à marca Jequiti de propriedade do Grupo empresarial Silvio Santos, há operações de remessa de cupons vinculados a programas televisivos da rede SBT, a exemplo de cupom “Palavra Misteriosa” “Vamos Brincar de Força”, “Roda a Roda”. Também consta a remessa de diversas amostras de Batons. Por fim há também remessa de produtos em unidades individuais da marca Jequiti, a exemplo de colônias, sabonetes, desodorantes, cremes, sachês, óleos, revelando que essas remessas se destinavam a uso de consumo das revendedoras da marca, em razão da diminuta quantidade por operação (uma unidade de produto) e dos valores pouco expressivos, com o correspondente pagamento do ICMS-ST a título de diferencial de alíquotas, fato inclusive confirmado na informação fiscal prestada pelos autuantes.

Importante ressaltar, neste específico ponto, que os autuantes declararam nos autos, na peça informativa juntada à fl. 164, que os produtos objeto do lançamento de ofício são de valor agregado muito baixo, com margens de preços de rentabilidade baixa e que muitos revendedores usam esses produtos no dia a dia, a exemplo de colônias, perfumes, desodorantes, sacolas, sabonetes, canetas etc. Disseram ainda não caber o fisco fazer a separação dos produtos de uso e consumo dos produtos sujeitos à comercialização que no entendimento dos autuantes são os mesmos, interpretando o texto do Convênio ICMS 45/99 pela tributação de todos os itens remetidos às revendedoras autônomas, com agregação de MVA.

Este entendimento, todavia, não tem amparo na legislação de regência do ICMS, visto que não estão submetidos ao regime de ST, com agregação de MVA (margem de valor agregado) os itens destinados a uso e consumo, como ocorreu no caso em exame, com a adição à base de cálculo das operações da margem de 40% (quarenta por cento). Nesta específica situação a operação de remessa é passível tão somente de pagamento do ICMS antecipado a título de diferencial de alíquotas, a cargo do remetente das mercadorias. Nesse sentido o regramento contido no Convênio de Normas Gerais de Substituição Tributária (Conv. ICMS 81/93 sucedido pelo Conv. ICMS 52/17, com os seguintes comandos:

***Cláusula oitava** O contribuinte remetente que promover operações interestaduais com bens e mercadorias especificadas em convênio ou protocolo que disponha sobre o regime de substituição tributária será o responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes devido à unidade federada de destino, mesmo que o imposto tenha sido retido anteriormente.*

§ 1º A responsabilidade prevista no caput desta cláusula aplica-se também ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino e a alíquota interestadual incidente sobre as operações interestaduais com bens e mercadorias especificadas em convênio ou protocolo que disponha sobre o regime de substituição tributária e destinadas ao uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário.

Por sua vez as remessa de bens não destinados à revenda ou tipicamente destinados a promover as atividades das revendedoras da marca Jequiti, a exemplo dos flaconetes, porta amostras, amostras, sacolas etc.; controles dos pedidos (notas de pedidos); propaganda ou divulgação da marca (cartazes de divulgação, placas); ou não classificáveis como mercadorias (cupons vinculados a programas televisivos), não se submetem ao regime da substituição tributária em nenhuma hipótese.

Observo ainda que nos autos foram juntados pelo autuantes a relação de DAES/GNREs contendo os valores recolhidos pelo autuando ao longo dos exercícios de 2012 e 2013, correspondente aos códigos 1.188 (ICMS substituição tributária – Contr. Inscrito) e 2.133 e 2.036 (ICMS adicional fundo de pobreza), revelando que ingressaram nos cofres públicos, nos dois exercícios citados,

respectivamente, R\$2.627.908,52 e R\$3.112.919,05. Já autuação, que alcançou parte dos itens já recolhidos a título de DIFAL e itens não abrangidos no Convênio ICMS 45/99, totalizou a cifra de R\$211.482,16, nos dois exercícios, revelando, portanto, que a exigência fiscal recaiu tão somente sobre itens que foram objeto de uso e consumo pelas revendedoras da marca Jequiti, conforme foi exposto na peça informativa dos autuantes, e também, sobre itens que não se destinavam à revenda para consumidores finais daquela marca.

Pelas razões acima expostos, nosso voto é pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para modificar a Decisão recorrida e em decorrência julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração em lide.

VOTO DIVERGENTE

Peço vênia ao nobre Relator para apresentar entendimento divergente, da forma como segue.

Não tenha dúvidas de que é descabida a exigência fiscal naquilo que se reporta às mercadorias destinadas ao consumo por parte dos destinatários, a exemplo dos cartazes, floconetes e demais itens que não se destinam a revenda, mas têm a função de apoiar os revendedores na tarefa de fazer a exposição das mercadorias objeto de revenda. Nesse sentido, acompanho o voto do relator pela improcedência do lançamento.

É igualmente improcedente a parte da exigência fiscal que se relaciona às amostras, devidamente identificadas nos documentos fiscais emitidos pela autuada, motivo pelo qual acompanho, também neste ponto, o voto proferido pelo nobre relator.

Divirjo, contudo, do tratamento tributário atribuído às operações que tiveram por objeto as mercadorias que fazem parte do canal de vendas da autuada, tais como “colônias”, “perfume”, “desodorantes”, “sacolas”, etc, ainda que os documentos fiscais de saída tenham registrado a quantidade mínima, ou seja, uma unidade.

De fato, trata-se de empresa que tem como atividade a distribuição de mercadorias para venda porta-a-porta ao consumidor, operações enquadrada no regime de substituição tributária, nos termos do art. 333 do RICMS/12, abaixo reproduzido.

“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).

...”

Constitui-se, assim, numa modalidade de substituição tributária subjetiva, que independe das mercadorias especificamente consideradas, mas aplicável a todas as operações realizadas mediante essa cadeia de escoamento da produção.

Assim, é importante destacar que a redestinação das mercadorias independe de prova específica nesse sentido, mas decorre do andamento normal dos negócios, sendo mesmo evento ordinário, salvo prova em sentido contrário.

Ademais, é cediço que esses pequenos revendedores não possuem capital suficiente para efetuar compras de grandes quantidades, sendo comum os pedidos de apenas uma unidade para atender às vendas feitas no varejo domiciliar.

Por isso, na falta de qualquer identificação promovida nos documentos fiscais emitidos, entendo que cabe ao sujeito passivo constituir prova robusta que revelem que as mercadorias adquiridas (objeto do seu negócio) não foram revendidas, como seria usual.

Não tendo a Recorrente se desincumbido do seu ônus processual, entendo que deve ser exigido o ICMS-ST relativo às operações subsequentes, que foi exatamente aquilo que lançou o autuante.

A despeito da pertinência da presente exigência tributária, penso que a base de cálculo levada a efeito para apuração do *quantum debeatur* padece de vício insanável, pois deixou de atender o quanto disposto no § 2º do art. 333 do diploma regulamentar citado, conforme abaixo

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

...

§ 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 (grifos acrescidos) 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.

...”

De fato, como se lê no texto acima destacado, a apuração do ICMS devido nas operações subseqüentes deve ser obtida a partir do uso do preço de venda a consumidor sugerido pelo fabricante, não podendo, jamais, o autuante fazer uso da MVA.

Ao fazê-lo, gerou incerteza na apuração dos valores do imposto, inquinando de vício o lançamento tributário.

Assim, peço vênha ao relator para dar PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e julgar IMPROCEDENTE parte da presente exigência fiscal, relativa aos materiais promocionais, além da parte relativa às saídas a título de amostra. Quanto aos demais valores, julgo NULO o lançamento por não conter elementos suficientes a mensurar corretamente a base de cálculo do imposto devido.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298624.00021/15-6**, lavrado contra **SS COMÉRCIO DE COSMÉTICOS E PRODUTOS DE HIGIENE PESSOAL LTDA.**

VOTOS VENCEDOR – Conselheiros: Tolstoi Seara Nolasco, Tiago de Moura Simões, José Carlos Barros Rodeiro, Paulo Sérgio Sena Dantas.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Maurício Souza Passos.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de abril de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – VOTO DIVERGENTE

LEONARDO MOTA COSTA RODRIGUES – REPRES. DA PGE/PROFIS