

A. I. Nº - 269616.0045/16-2
AUTUADO - MARY KAY DO BRASIL LTDA.
AUTUANTES - WAGNER RUY DE OLIVEIRA MASCARENHAS e JOSÉ MACEDO AGUIAR
ORIGEM - IFEP – COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 10/08/2020

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0054-01/20VD

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDA DE MERCADORIAS PARA ESTE ESTADO. FALTA DE RETENÇÃO E RETENÇÃO A MENOS DO IMPOSTO. Exigência relativa às operações de vendas de mercadorias oriundas do Estado de São Paulo, signatário do Convênio ICMS 45/99, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com cosméticos. Infrações caracterizadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 26/12/2016, refere-se à exigência de crédito tributário no valor histórico de R\$207.927,84, mais multa de 60%, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 08.14.02 – “Procedeu a retenção a menor do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia”. “Operações com itens de NCM 3303.0010, com alíquota interna devida de 27% (25% + 2%)”.

Nos meses de janeiro a março de 2015, no valor de R\$13.105,27.

Enquadramento Legal: art. 10, da Lei 7.014/96 C/C Cláusula terceira do Convênio ICMS 45/99, com multa prevista no art. 42, II, alínea “e”, da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 – 08.14.02 – “Procedeu a retenção a menor do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia”. “Produtos de NCM’s diversos, com alíquota de 17% (a partir de 10/03/2016, 18%)”.

Nos meses de janeiro, fevereiro de 2015 e janeiro a julho de 2016, no valor de R\$9.624,00.

Enquadramento Legal: art. 10, da Lei 7.014/96 C/C Cláusula terceira do Convênio ICMS 45/99, com multa prevista no art. 42, II, alínea “e”, da Lei nº 7.014/96.

Infração 03 – 08.14.03: “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”. “Refere-se à complementação de alíquota não retida, relativa a itens de NCM 4911.1090”.

Nos meses de janeiro a dezembro de 2015, no valor de R\$25.129,64.

Enquadramento Legal: art. 10, da Lei 7.014/96 C/C Cláusulas primeira, segunda e terceira do Convênio ICMS 45/99, com multa prevista no art. 42, II, alínea “e”, da Lei nº 7.014/96.

Infração 04 – 08.14.03: “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”. “Refere-se à complementação de alíquota não retida, relativa a itens de NCM’s diversos”.

Nos meses de janeiro a dezembro de 2015, no valor de R\$14.497,45.

Enquadramento Legal: art. 10, da Lei 7.014/96 C/C Cláusulas primeira, segunda e terceira do Convênio ICMS 45/99, com multa prevista no art. 42, II, alínea “e”, da Lei nº 7.014/96.

Infração 05 – 08.14.03: “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”. “Referente às operações com mercadorias destinadas à revenda”.

Nos meses de janeiro a dezembro de 2015, e janeiro de 2016, no valor de R\$145.571,48.

Enquadramento Legal: art. 10, da Lei 7.014/96 C/C Cláusulas primeira, segunda e terceira do Convênio ICMS 45/99, com multa prevista no art. 42, II, alínea “e”, da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte foi notificado do Auto de Infração em 06/01/17 (AR à fl. 25) e ingressou tempestivamente com defesa administrativa em 06/03/17, peça processual que se encontra anexada às fls. 27 a 37. A Impugnação foi formalizada através de petição subscrita por seu advogado, o qual possui os devidos poderes, conforme instrumento de procuração, constante nos Autos às fls. 14/15.

Inicialmente informa que efetuou o recolhimento do crédito tributário apontados nas infrações 01, 03 e 04, e que em relação às infrações 02 e 05 rechaça a sua constituição e exigência.

Em seguida passa a abordar o conceito de venda direta, explicando que por meio dessa modalidade de venda, as pessoas físicas (vendedoras/consultoras) adquirem produtos das empresas e os revendem aos seus clientes, de uma forma mais próxima, pois, geralmente, os clientes mantêm relações de amizade ou parentesco com os vendedores.

Acrescenta que para fins de apuração e recolhimento do ICMS, a Impugnante, firma acordos (regimes especiais) com os Estados, nos quais são definidas as regras do imposto referente às operações de revenda das mercadorias por parte das Consultoras (ICMS - substituição tributária).

Diz que no caso do Estado da Bahia e para o período em questão, há o acordo Regime Especial nº 5906/2015 - no qual são fixadas regras referentes à apuração e recolhimento do ICMS-ST que transcreve em sua peça defensiva.

Dessa forma, aduz que para as operações nas quais a Impugnante remete as mercadorias para suas Consultoras, para posterior revenda, compete à empresa a apuração do ICMS-ST (40% de MVA).

Ressalta, porém, que nem todas as remessas feitas pela Impugnante às suas Consultoras têm como fim a revenda das mercadorias, e que parte das remessas tem como finalidade o uso e consumo das mercadorias pela própria Consultora, não havendo etapa posterior de comercialização do bem.

Traz a colação o artigo 155, § 2º, inciso XII, ‘b’ da CR/88, bem como o art. 6º, § 1º, da Lei Complementar nº 87/96, além da Cláusula primeira do Regime Especial mais acima mencionado, asseverando que o ICMS-ST tem como pressuposto de aplicação a ocorrência da etapa subsequente de comercialização da mercadoria, no caso, os cosméticos.

Relata que na auditoria realizada ficou comprovado o correto recolhimento do ICMS-ST de todas as operações que envolviam produtos remetidos para posterior revenda, CFOPs 6403 e 6910, e que a autuação recaiu apenas nos produtos comercializados no CFOP 6102.

Enfatiza que como dito anteriormente, nem todos os produtos remetidos às Consultoras são para posterior revenda, pois, parte deles é remetido para uso e consumo da Consultora na atividade e parte para seu próprio consumo.

Pontua que a Consultora necessita de material de uso e consumo para demonstrar, às potenciais consumidoras, a qualidade e a forma estética dos produtos a serem comercializados. Cita como exemplo: pincel para sombra e lábios (NCM 96033000), aplicador com ponta de esponja (96033000), toalha descartável c/ 30 (NCM 56031190), espelho Mary Kay 03 unidades (NCM 42023200), dentre

outros, afirmando serem produtos utilizados na atividade principal da Consultora, revenda de cosmético.

Menciona que tais produtos quando utilizados pela Consultora como material de apoio, são enquadrados no CFOP 6102, porém, quando remetidos para revenda, o mesmo é enquadrado no CFOP 6403 ou 6910.

Aduz que dentro dos produtos enviados para as Consultoras como uso e consumo podem ser encontrados roupas e acessórios, tais como: blazer preto Mary Kay (NCM 62043300), echarpe scarf me Mary Kay (NCM 62141000), totebag-mkts kit br (NCM 42022210), etc.

Ressalta que o blazer, por exemplo, é enviado em uma única peça, pois o mesmo é enviado para que a Consultora o utilize na sua atividade, e que as Consultoras Mary Kay não revendem peças de roupas ou malas.

Pede notar que o critério de enquadramento fiscal adotado pela Impugnante sempre está relacionado à finalidade da operação: (i) se remetida para posterior revenda, CFOPs 6403 ou 6910 com o recolhimento do ICMS-ST; (ii) se remetida para uso e consumo da Consultora, CFOP 6102 (venda a consumidor final contribuinte), com recolhimento apenas do ICMS próprio acrescido do diferencial da alíquota (DIFAL).

Assinala que se os referidos produtos não serão comercializados pelas Consultoras não é aplicável o instituto da substituição tributária, e que todas as operações autuadas foram somente no CFOP 6102, pois a Fiscalização, erroneamente, considerou que as Consultoras iriam comercializar os produtos contemplados nessa operação.

Chama atenção para o fato de que a quantidade de mercadorias enviadas no CFOP 6102 a cada Consultora é em menor número que a quantidade de produtos enviados nos códigos 6403 e 6910, e que esse fato evidencia que se tratava de operações distintas e consequentemente, de incidência distinta do ICMS.

Entende que caberia à Fiscalização comprovar que os produtos das operações contempladas no CFOP 6102 eram destinados à futura comercialização pelas Consultoras e, portanto, passíveis de sofrerem a incidência do ICMS-ST.

Cita decisão em acórdão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal desse CONSEF, com o intuito de amparar sua argumentação.

Esclarece, ainda, que há dentro de uma mesma nota fiscal diversas operações, com diversos CFOPs, e que dessa forma o descrito no arquivo anexado (doc.03 - material revenda) é apenas um resumo das operações veiculadas nas respectivas notas fiscais.

Conclui requerendo o reconhecimento de que as operações contempladas no CFOP 6102 são operações destinadas ao uso e consumo da Consultora, portanto, operação a consumidor contribuinte final, sendo indevida a exigência do ICMS-ST nos termos propostos nas infrações 02 e 05.

Os autuantes prestam informação fiscal, às fls. 295 a 297, ressaltando que abordarão apenas as infrações que não foram reconhecidas pelo autuado.

No que diz respeito à infração 02, mencionam que o sujeito passivo alega que as mercadorias foram remetidas para uso e consumo, ou seja, que sobre tais operações recairia apenas a complementação da alíquota, não cabendo a inclusão do MVA (40%) na base de cálculo do imposto substituído.

Dizem que, de fato, em seu trabalho, as Consultoras utilizam em demonstração itens idênticos aos que revendem, mas que também é fato que a fabricante se utiliza das remessas em bonificação para motivar sua força de venda.

Explicam que assim, um desempenho melhor é premiado com unidades bonificadas que frequentemente — são também vendidas.

Consideram que na prática, parte de tais remessas é de fato consumida, parte é efetivamente vendida — o que enseja a inclusão do MVA na base de cálculo, e que tal situação fica explicitada no próprio demonstrativo: cerca de 10% dos itens vendidos — total de 700 registros - tem a operação descrita nos documentos fiscais como: “RE VENDAS/RE VENDA ST/BONF”, “RE VENDA SUJ ST”, “RE VENDA ST/RE VENDAS/BONIF”, “RE VENDA ST/BONIF” e “REM BONIF/DOAÇÃO/BRINDE/RE VENDA SUJ ST” (conforme extrato de demonstrativo às fls. 298/300).

Acrescentam que do mesmo modo os CFOP’s utilizados reiteram a confusão, alternando o código 6403 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto; e 6910 - Remessa em bonificação, doação ou brinde.

Enfatizam que a própria peça de defesa se contradiz ao afirmar que “todos os produtos que foram remetidos às Consultoras com intuito de revenda, CFOPs 6910 e 6403, sofreram a incidência do ICMS-ST e o mesmo foi recolhido, tanto assim, que somente as operações de CFOP 6102 foram autuadas”.

Pontuam que as operações supostamente destinadas a uso e consumo pelas vendedoras porta-a-porta se misturam e se confundem com aquelas tratadas como de revenda. Questionam o motivo pelo qual a fabricante não utiliza o benefício de isenção de ICMS concedido aos itens de “amostra-grátis” que exige especificações de quantidade e forma para que não se confunda com as mercadorias vendidas.

Ressaltam que se tratando de procedimento permanente — e não de eventual promoção — é necessário que a remetente trate tais saídas dentro da previsão regulamentada, e que na forma que vêm sendo praticadas tais saídas não permitem a distinção da sua efetiva finalidade pela administração tributária, razão pela qual dizem que devem ser coibidas.

Desse modo, pedem a manutenção do lançamento.

Em relação à infração 05, aduzem que evidencia elementos semelhantes à tratada anteriormente, distinguindo-se essencialmente pelo fato de que na infração 02 houve cobrança a menor, ao passo que nesta as mercadorias tiveram apenas o débito do ICMS normal.

Asseveram que as mesmas descrições e os mesmo CFOP’s se repetem — sendo acrescido aqui do código 6102, conforme extrato do demonstrativo às fls. 301/304.

Ao final, dizem que baseados nas mesmas razões já explicitadas no primeiro caso, se manifestam pela manutenção da infração.

O autuado apresentou nova impugnação às fls. 315 a 322, inicialmente voltando a descrever suas atividades.

Como dito anteriormente, cita que em razão das peculiaridades do setor, como ausência de cumprimento de obrigações acessórias para fins de apuração do imposto, informalidade, ausência de infraestrutura fiscal, etc., o legislador complementar, atento a esse fato, conferiu ao legislador estadual a competência para definir o sujeito passivo da obrigação tributária, desde que tenha relação com o fato gerador do tributo.

Assim, diz que nas operações do setor porta a porta, o Estado da Paraíba, por meio do TARE 2016.00043, adotou o sistema de substituição tributária para apuração do respectivo ICMS-ST e ICMS-DIFAL, elegendo a Mary Kay como o sujeito passivo da respectiva obrigação.

Explica que, dessa forma, a Impugnante, quando remete um produto para sua Consultora em operação interestadual está sujeita às seguintes modalidades de recolhimento de ICMS:

- (i) ICMS-próprio para o Estado em que se situa o estabelecimento remetente;
- (ii) ICMS-ST (revenda do produto da Consultora para o consumidor final) e,
- (iii) ICMS-DIFAL (material de uso e consumo da Consultora para sua atividade ou material para consumo próprio fora da atividade) para o Estado de destino.

Novamente ressalta que parte dos produtos enviados às Consultoras não são revendidos, sendo os mesmos utilizados como material de uso e consumo pelas Consultoras em suas atividades.

Quanto aos argumentos citados pelos autuantes na informação fiscal, esclarece que não procede a orientação de que deveria utilizar a operação com amostra grátis das mercadorias para aproveitar a isenção do ICMS, pois de acordo com o RICMS/BA as saídas a título de amostra grátis são operações em que não há valor comercial e são operações gratuitas, ou seja, passíveis de não recolhimento do tributo estadual.

Aduz que diametralmente opostas são as operações aqui analisadas, pois são operações mercantis onerosas e, portanto, configuram o fato gerador do tributo ICMS.

Concorda que há similaridade entre os produtos remetidos para a revenda e remetidos para uso e consumo, contudo, afirma que não é esse fato que define a incidência do ICMS, próprio ou ST, mas, sim, a destinação que se dará ao produto: (i) se para revenda, incidência do ICMS-ST, (ii) se para uso e consumo, incidência do ICMS-próprio.

Ratifica que em relação aos produtos, alguns deles não são cosméticos (i) blazer preto Mary Kay (NCM 62043300), (ii) echarpe scarf me Mary Kay (NCM 62141000), (iii) totebag-mkts starter kit br (NCM 42022210) e, portanto, não podem ser revendidos.

Frisa que na auditoria realizada pela Fiscalização ficou comprovado o correto recolhimento do ICMS ST de todas as operações que envolviam produtos remetidos para posterior revenda, CFOPs 6403 e 6910, e que a autuação recaiu apenas nos produtos comercializados no CFOP 6102, conforme documento 03 anexado à defesa (planilha com todas as operações nos CFOPs 6403/6910/6102).

Volta a apresentar os argumentos já expostos na sua primeira impugnação, asseverando que o mesmo raciocínio serve para as duas infrações ora contestadas (02 e 05).

Ao final, pede o cancelamento do débito exigido nas infrações acima citadas, afirmando que a tributação das remessas para uso e consumo ou consumo final não tiveram o ICMS-ST, pois as mercadorias que compuseram essas operações não eram destinadas à revenda.

VOTO

Inicialmente, apesar de não ter sido arguida questão específica de nulidade, verifico que o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e das multas aplicadas relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. Foram observados, portanto, todos os requisitos previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99, não havendo do que se cogitar qualquer hipótese de nulidade da autuação.

No mérito, versa o Auto de Infração em exame sobre o cometimento de cinco infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado, acima já descritas, entre as quais não foram objeto de contestação as infrações 01, 03 e 04, inclusive sendo efetuado o pagamento do valor do débito atinente a estas infrações, não havendo mais lide.

O autuado impugnou as infrações 02 e 05, alegando que os produtos questionados têm como finalidade o uso e consumo das mercadorias pela própria Consultora, não sendo objeto de comercialização, e que, dessa forma, não é aplicável o instituto da substituição tributária, em tais operações que tiveram como código CFOP 6102.

As referidas infrações são semelhantes, distinguindo-se essencialmente pelo fato de que na infração 02 houve cobrança a menor, ao passo que na infração 05 as mercadorias tiveram apenas o débito do ICMS normal, sem retenção do imposto devido por substituição tributária.

Da análise dos elementos que compõem o processo, verifico que como bem frisaram os autuantes em sua informação, o autuado não faz uma separação das mercadorias que seriam para uso e consumo em relação àquelas que seriam destinadas a revenda.

As planilhas que embasaram o levantamento fiscal (mídia à fl. 19), apontam nesse sentido, pois diversas vezes a mesma mercadoria aparece com CFOPs diferentes (6403, 6102 ou mesmo 6910), a depender da operação efetuada.

Ademais, todas as mercadorias relacionadas têm a operação descrita nos documentos fiscais como: “REVENDAS/REVENDA ST/BONIF”, “REVENDA SUJ ST”, “REVENDA ST/REVENDAS/BONIF”, “REVENDA ST/BONIF” e “REM BONIF/DOAÇÃO/BRINDE/REVENDA SUJ ST”, o que denota se tratarem efetivamente para revenda.

O autuado tem Termo de Acordo com este Estado (fls. 78 a 80), que em sua cláusula primeira determina que a acordante fica responsável como contribuinte substituto nas operações que destinem mercadorias a revendedores localizados na Bahia, que efetuem venda exclusivamente a consumidor final, pela retenção e recolhimento do ICMS-ST.

Para que o contribuinte tributasse apenas com o diferencial de alíquota, ou seja, sem aplicação do percentual de MVA, ele deveria criar um sistema de controle que efetivamente fizesse a distinção das mercadorias que seriam remetidas para o uso e consumo de suas revendedoras, ou mesmo, solicitar uma previsão específica no referido Termo de Acordo.

Destarte, o procedimento praticado pelo autuado não permitiu apontar a alegada ocorrência de operações para uso e consumo dentro do rol das que foram questionadas na autuação, e pelo que dispõe o art. 141, do RPAF/99, se qualquer das partes aceitar fato contra ela invocado, mas alegar sua extinção ou ocorrência que lhe obste os efeitos, deverá provar a alegação.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologado os valores que já foram recolhidos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269616.0045/16-2**, lavrado contra **MARY KAY DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$207.927,84**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores efetivamente recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 09 de junho de 2020

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR