

PROCESSO - A. I. Nº 269616.0044/16-6
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e MARY KAY DO BRASIL LTDA.
RECORRIDOS - MARY KAY DO BRASIL LTDA. E FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0006-05/22-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 29/09/2022

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0256-11/22-VD

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDA DE MERCADORIAS PARA ESTE ESTADO. **a)** RETENÇÃO A MENOR DO IMPOSTO. Em se tratando de amostra grátis, não se trata efetivamente de mercadorias sujeitas a revenda, mas para demonstração das vendedoras para seus clientes, contudo o próprio contribuinte fez retenção, o que demonstra que o relator *a quo* chamou de “anacronismo” provavelmente se referindo à maneira tumultuada que o contribuinte adotou para tais remessas. Infração 2 improcedente. Modificada a Decisão recorrida. **b)** FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. O demonstrativo 03 apresenta por exemplo no dia 29/12/2015, a mercadoria MINI DEMAQUILANTE PARA AREADOS OLHOS, com a operação descrita como REVENDA/REVENDA SUJ ST que constitui a imensa maioria dos itens. Mas há itens como MINI CREME PARA MÃOS SATIN, com a operação REVENDA/REVENDA SUJ ST e o CFOP utilizado é o 6102. O que fica claro é que são produtos de beleza, cosméticos, que o recorrente adquiriu de terceiros, e os revendeu, mas nem por isso deixa de haver a obrigação da substituição tributária, e a própria descrição da operação diz REVENDA/REVENDA SUJ SUT, contudo sem a retenção. Infração 5 parcialmente subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos Voluntário e de Ofício em razão da decisão pela Procedência Parcial em Primeira Instância deste Conselho de Fazenda, do Auto de Infração lavrado em 23/12/2016, tem o total histórico de R\$1.050.893,10, e multa e demais acréscimos moratórios, no total de cinco infrações, tendo reconhecido os itens 01, 03 e 04, e contestado as demais abaixo transcritas (02, 05) com os seguintes relatos:

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 NCMs diversos, com alíquota de 17% (a partir de 10/03/2016, 18%).*

Fatos geradores são de janeiro a março de 2016, no valor de R\$ 56.687,81, com capitulação legal no art. 10, da Lei 7.014/96, c/c a cláusula terceira do Conv. ICMS 45/99, mais multa prevista no art. 42, II, “e”, da Lei retro mencionada.

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 contribuintes localizados no Estado da Bahia. Referente às operações com mercadorias destinadas à revenda.*

Fatos geradores são de março a dezembro de 2015, janeiro e fevereiro de 2016 no valor de R\$ 667.522,82, com

capitulação legal no art. 10, da Lei nº 7.014/96, c/c as cláusulas primeira, segunda e terceira do Convênio ICMS 45/99, mais multa prevista no art. 42, II, “e” da Lei retro mencionada.

O contribuinte impugnou o lançamento (fls. 27/37) e os autuantes prestam informação fiscal às fls. 5.197/5.199). A seguir, o auto foi convertido em diligência na assentada de julgamento, tendo o autuante respondido às fls. 526/5223, e o recorrente se manifestou às fls. 5305/5318 sendo então pautado e julgado Procedente em Parte, conforme voto abaixo transcrito:

VOTO

Mister apreciar inicialmente as questões formais e preliminares do processo.

Não há problemas de representação legal, tanto em relação à defesa, quanto em face da manifestação complementar. Princípios processuais administrativos observados. Desnecessidade de realização de diligências além das que foram efetivadas, considerando que os elementos fático-instrutórios já se encontram presentes nos autos. Tecnicamente, não se cogita de nulidades, apesar da referência da impugnante às fls. 61 e 70, mas que em verdade, traduz ataque de mérito.

Posto isto, o Auto de Infração cumpre formalmente os requisitos de lei, constatados os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua concretude, designadamente os dados do contribuinte, os dados da lavratura, a existência da descrição dos fatos supostamente infracionais, o demonstrativo do débito, a existência de enquadramento legal, a previsão normativa da multa proposta e a assinatura do autuante, dentre outros requisitos já padronizados pelo sistema denominado SLCT – Sistema de Lançamento de Créditos Tributários.

As infrações foram contestadas em blocos, e assim será feita a sua apreciação.

*Trata o auto de infração da cobrança de ICMS-ST em virtude de cinco irregularidades, **das quais três foram reconhecidas pela empresa, tornando-se incontroversas.** Assim, apenas as infrações 02 e 05 demandam a apreciação deste Colegiado.*

Vale a pena repeti-las:

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 NCMs diversos, com alíquota de 17% (a partir de 10/03/2016, 18%).

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 contribuintes localizados no Estado da Bahia. Referente às operações com mercadorias destinadas à revenda.

As duas infrações retro citadas tiveram fundamentos em alguns aspectos 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 da operação própria, sem retenção do imposto devido por substituição tributária.

Ambas as infrações foram contestadas em blocos e assim será feita a sua apreciação.

Em primeiro lugar, chamam a atenção na impugnação os seguintes argumentos defensivos, aqui transcritos na íntegra:

“Na auditoria realizada pela Fiscalização ficou comprovado o correto recolhimento do ICMS-ST de todas as operações que envolvam produtos remetidos para posterior revenda, CFOPs 6403 e 6910. 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).

Por meio dessa planilha, a qual subsidiou a lavratura do Auto de Infração, verifica-se que somente as operações classificadas no CFOP 6102 foram autuadas, residindo aqui o grande equívoco da fiscalização” (fls. 33/34).

(...)

“... 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 CFOP 6102 foram autuadas” (fl. 35).

Todavia, não é isto que se extrai dos levantamentos fiscais relacionados às infrações 02 e 05, únicas ainda pendentes de apreciação.

Tanto na planilha intitulada “INF_02_a menor_ST_MG_divs.xlsx”, como na de nome “INF_05_sem_ST_MG_mva.xlsx”, sobretudo na primeira, constata-se que há várias operações codificadas pela própria empresa nas posições 6403 e 6910.

Na infração 02, que trata de retenção a menor, foi o sujeito passivo que ofereceu as operações à tributação sob

o regime da ST. Cobra-se apenas as diferenças de imposto em face dos cálculos efetivados pela auditoria, não descaracterizados pela impugnante.

Uma outra alegação empresarial aponta que as operações sob o sustantivo do CFOP 6102, tiveram como finalidade o envio de produtos para o uso e consumo das próprias consultoras, não sendo objeto de comercialização, e que dessa forma não é aplicável o instituto da substituição tributária.

Não obstante, na linha de pensamento traçada pelos i. autuantes, o estabelecimento autuado não fez uma separação das mercadorias que seriam para uso e consumo em relação àquelas que seriam destinadas à revenda. Dentro de uma mesma nota fiscal, as mercadorias são remetidas sob diversos CFOPs, o que acaba proporcionando certo vacilo na distinção de produtos para revenda, e produtos encaminhados para uso e consumo.

Isto é dito pela contestante:

“Importante esclarecer um último ponto: Há dentro de uma mesma nota fiscal diversas operações, com diversos CFOPs. Assim, o descrito no arquivo anexado (doc. 03 – material revenda) é apenas um resumo das operações veiculadas nas respectivas notas fiscais” (fl. 36).

Na tentativa de elucidar melhor a questão, baixou-se o processo em diligência para que o fisco elaborasse três demonstrativos, a saber: um primeiro, no qual constassem itens que não sejam considerados cosméticos, tais como “blazer”, “totebag” e “echarpe”; um segundo, no qual constassem itens que sejam caracterizados como cosméticos, mas no sentido de poderem servir como demonstração e prova por parte das potenciais consumidoras, tais como pincel para sombra e lábios, aplicador com ponta de esponja e toalha descartável, de modo que **nele fossem incluídas apenas as remessas de uma única peça ou unidade, por tipo de produto e por destinatário**; e um terceiro, no qual constassem os casos que não se enquadrassem nos demonstrativos anteriores, vale dizer, cosméticos que inegavelmente servissem para revenda.

A auditoria observou a diligência e fez os demonstrativos também separados por infração, até para facilitar a formatação das planilhas. Quanto ao segundo demonstrativo, desdobrou-o em duas planilhas, uma contendo operações apenas com uma única unidade, outra contemplando mais de uma.

O resumo dos demonstrativos teve a seguinte enunciação, conforme arquivo excell feito pelos autuantes:

Demonst. 01 Demonst 02 Demonst 03
(não cosméticos) (itens/demonst) (cosméticos revenda)

Infração 02 31.785,85 18.083,92 7.011,28

Infração 05 371.427,30 249.047,10 47.106,00

1. Verifica-se no primeiro demonstrativo a inserção de itens do tipo sacolas, bolsas, totebags, nécessaires, talões de pedido, agendas, echarpes, colares, broches, brincos, pins, copos, aros, caixas, leques, chaveiros, dentre outros. Neles se vê a adoção das CFOPs 6102 (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros), 6403 (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto), 6910 (Remessa em bonificação, doação ou brinde). Os itens estavam debaixo das seguintes descrições: “REM BONIF/DOACAO/BRINDE/REVENDA SUJ ST”, “REVENDA/REVENDA SUJ ST”, “REM BONIF/DOACAO/BRINDE”, “REVENDA”, “REVENDA SUJ ST”. Os dados registrados pela empresa revelam-se anacrônicos, pois ora apontam CFOPs e/ou descrições sujeitos à substituição tributária, ora apontam CFOPs e/ou descrições **não** sujeitos à substituição tributária. **Mas, definitivamente, os produtos englobados neste primeiro demonstrativo não configuram cosméticos submetidos à tributação antecipada, e só por este critério devem ser excluídos do montante lançado.**

Verifica-se no segundo demonstrativo a inserção de itens do tipo espátulas, espelhos, toalhas faciais, pincéis para sombras e lábios, aplicadores para máscaras, displays para maquiagem, at play sharpener (apontadores), aplicadores com ponta de esponja, nécessaires porta-dinheiro, tampas de acrílico para batom, porta-batons, dentre outros. Neles se vê a adoção das CFOPs 6102 (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros), 6403 (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto), 6910 (Remessa em bonificação, doação ou brinde). Os itens estavam debaixo das seguintes descrições: “REM BONIF/DOACAO/BRINDE/REVENDA SUJ ST”, “REVENDA/REVENDA SUJ ST”, “REM BONIF/DOACAO/BRINDE”. Os dados registrados pela empresa revelam-se anacrônicos, pois ora apontam CFOPs e/ou descrições sujeitos à substituição tributária, ora apontam CFOPs e/ou descrições não sujeitos à substituição tributária. O critério quantidade de itens enviados não se mostra suficientemente capaz para discriminar o que foi encaminhado para revenda ou não. Muitas vezes, para determinado produto e especificação, o envio de uma única peça numa nota fiscal pode configurar compra para revenda, pois apenas um único cliente da consultora, naquele momento, demonstrou interesse em adquiri-lo. **Mas por definitivo, os produtos englobados neste segundo demonstrativo – apesar do contraponto dos autuantes – não configuram categoricamente cosméticos, submetidos à tributação antecipada, posto servirem apenas como coadjuvantes das vendas pelas consultoras, meros instrumentos auxiliares de demonstração, de modo que só por este**

critério devem ser excluídos do montante lançado.

Resta analisar o terceiro demonstrativo. Nele estão itens do tipo hidratantes, gels, cremes, máscaras, demaquilantes, lápis, batons, dentre outros. Neles se vê a adoção dos CFOPs 6102 (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros), 6403 (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto), 6910 (Remessa em bonificação, doação ou brinde). Os itens estavam debaixo das seguintes descrições: “REM BONIF/DOACAO/BRINDE/REVENDA SUJ ST”, “REVENDA/REVENDA SUJ ST”, “REM BONIF/DOACAO/BRINDE”. Os dados registrados pela empresa revelam-se anacrônicos, pois ora apontam CFOPs e/ou descrições sujeitos à substituição tributária, ora apontam CFOPs e/ou descrições não sujeitos à substituição tributária. **Entretanto, os produtos englobados neste terceiro demonstrativo são caracterizados como cosméticos, sujeitos à tributação antecipada, não destinados para uso próprio das consultoras, até porque a impugnante, embora tivesse a chance de fazê-lo, não comprovou ter havido destinação diversa da revenda. Tal critério, vale dizer, característica do produto, da mesma forma que nos demonstrativos anteriores e até para dar homogeneidade à linha desta decisão, revela como único plausível para dar desfecho à presente cobrança. Neste compasso, os valores apontados neste terceiro demonstrativo devem ser considerados procedentes. Isto significa R\$ 7.011,28 para a infração 02 e R\$ 47.106,00 para a infração 05, totalizando R\$ 54.117,28.**

Certo que a descrição das operações utilizadas pela impugnante acaba não seguindo uma lógica a partir dos CFOPs adotados. Indistintamente são usados para as posições 6102, 6403 e 6910 os descritivos “RENDAS/REVENDA ST/BONIF”, “REVENDA SUJ ST”, “REVENDA ST/RENDAS/BONIF” “REVENDA ST/BONIF” e “REM/BONIF/DOAÇÃO/BRINDE/REVENDA SUJ ST”, conforme se depreende das planilhas denominadas “INF 02 a menor ST MG divs .xlsx” e “INF 05 sem ST MG mva.xlsx”, produzidas pela fiscalização, além das planilhas trazidas pós-diligência. **Isto requer uma sincronia de procedimentos entre o fisco e o contribuinte, a fim de melhor acompanhar as operações, até porque dispõe a autuada de regime especial que lhe confere tributação abrandada.**

Por outro lado, as bonificações são tributadas pela legislação do Estado da Bahia. É a própria empresa quem indica tais situações serem também sujeitas à substituição tributária, conforme descritivos apostos nas próprias notas fiscais e referenciados no parágrafo anterior.

Verdade lembrar que as operações consideradas pela infração 05 como revenda é o volume monetário de negócios nela abrangidos, cujo montante se revelou assaz significativo. Lançou-se imposto no valor de R\$ 667.522,82, retirado de uma base impositiva de milhões de reais, num período de 12 meses. Portanto, são milhões de reais em mercadorias encaminhadas para uso próprio das consultoras.

Independentemente de ter havido neste período recolhimentos na ordem de R\$ 15 milhões, isto não desqualifica a constatação de que milhões de reais em vendas promovidas pela autuada não contaram com a retenção da ST, o que, há de se convir, revela um montante significativo, digno de atenção e investigações aprofundadas por parte das autoridades fiscalizadoras. Todavia, esta questão não pode ser desfechada neste processo, visto que os itens autuados, separados nos demonstrativos 01 e 02, **não significam cosméticos alcançados pela substituição tributária, conforme atrás fundamentado.**

Vale referenciar, que em julgamentos anteriores neste Consef envolvendo a mesma empresa, há decisões pela procedência da cobrança, a exemplo da proferida no Ac. JJF Nº 0054-01/20, publicado em 10.8.2020, de matéria idêntica à ventilada neste PAF.

Isto posto, somos pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do auto de infração, a saber: infração 01 totalmente procedente, infração 02 parcialmente procedente, infração 03 totalmente procedente, infração 04 totalmente procedente e infração 05 parcialmente procedente, devendo o setor fazendário competente homologar os valores porventura recolhidos, consoante quadro abaixo:

Lançado Procedente Status

Infração 01 6.998,71 6.998,71 Procedente (não contestado)

Infração 02 56.687,81 7.011,28 Procedente em parte

Infração 03 201.164,95 201.164,95 Procedente (não contestado)

Infração 04 118.518,81 118.518,81 Procedente (não contestado)

Infração 05 667.522,82 47.106,00 Procedente em parte

Totais 1.050.893,10 380.799,75

A JJF recorreu de ofício da decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18 e o contribuinte, inconformado com o valor remanescente do julgamento, ingressou com o Recurso Voluntário, abaixo, em resumo:

Finalizados os trabalhos, a Fiscalização apurou algumas “supostas” infrações referentes à apuração e recolhimento do ICMS dos anos de 2015 e 2016. Das 05 (cinco) infrações pontadas, a

Recorrente informa o recolhimento das elencadas nos itens 01, 03 e 04.

Em relação às infrações apontadas nos itens 02 e 05, a Recorrente apresentou Impugnação, a qual foi conhecida e provida parcialmente, nos termos do Acórdão JJF nº 0006-05/22.

Contra o v. acórdão, na parte relativa ao não provimento da Impugnação, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário.

Para um melhor deslinde da questão, cumpre à Recorrente definir a atividade de venda direta no Brasil.

DAS RAZÕES DO AUTO DE INFRAÇÃO:

De acordo com o Relatório da Fiscalização:

***Item 02** – Procedeu a retenção menor do ICMS, e o consequente recolhimento na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas para contribuinte localizado no Estado da Bahia.*

Produtos de NCM's diversos, com alíquotas de 17% (partir de 10/03/2016, 18%).

***Item 05** – 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 localizados no Estado da Bahia.*

Referente às operações com mercadorias destinadas à revenda.

DO ACÓRDÃO DA JJF nº 0006-05/22:

Basicamente a 5ª Turma de Julgamento acolheu grande parte da Impugnação Administrativa, excluindo da tributação do ICMS-ST os produtos remetidos às Consultoras para uso e consumo, eis que, os mesmos não estavam contemplados por esta modalidade de recolhimento do tributo.

Assim, constou no voto:

substituição tributária. Mas, definitivamente, os produtos englobados neste primeiro demonstrativo não configuram cosméticos submetidos à tributação antecipada, e só por este critério devem ser excluídos do montante lançado.

adquiri-lo. Mas por definitivo, os produtos englobados neste segundo demonstrativo – apesar do contraponto dos autuantes - não configuram categoricamente cosméticos, submetidos à tributação antecipada, posto servirem apenas como coadjuvantes das vendas pelas consultoras, meros instrumentos auxiliares de demonstração, de modo que só por este critério devem ser excluídos do montante lançado.

Já, em relação aos cosméticos, assim constou no voto:

tributária. Entretanto, os produtos englobados neste terceiro demonstrativo são caracterizados como cosméticos, sujeitos à tributação antecipada, não destinados para uso próprio das consultoras, até porque a impugnante, embora tivesse a chance de fazê-lo, não comprovou ter havido destinação diversa da revenda. Tal critério, vale dizer, característica do produto, da mesma forma que nos demonstrativos anteriores e até para dar homogeneidade à linha desta decisão, revela como único plausível para dar desfecho à presente cobrança. Neste compasso, os valores apontados neste terceiro demonstrativo devem ser considerados procedentes. Isto significa R\$ 7.011,28 para a infração 02 e R\$ 47.106,00 para a infração 05, totalizando R\$ 54.117,28.

O cerne da questão reside no tipo de venda feita pela Recorrente: (i) quando destinada à revenda, a Recorrente recolhe o ICMS-ST e, (ii) quando destinadas ao uso e consumo, a Recorrente recolhe o ICMS-DIFAL. Com efeito, no Regime Especial, a Cláusula primeira prevê o que segue:

***Cláusula primeira** – A Acordante (Mary Kay) fica responsável como contribuinte substituto nas operações que destinem mercadorias a ‘revendedores’ localizados neste Estado, inscritos ou não no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia – CAD-ICMS/BA, que efetuem venda porta-a-porta exclusivamente a consumidor final, pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas subsequentes saídas realizadas pelo revendedor. ”*

Conforme se depreende do regime especial e dos dispositivos legais mencionados na Impugnação, o ICMS-ST tem como pressuposto de aplicação a ocorrência da etapa subsequente de comercialização da mercadoria, no caso, os cosméticos. Ou seja, o mecanismo de recolhimento antecipado de ICMS, via substituição tributária, tem como pressuposto de aplicação a posterior

comercialização do cosmético.

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. 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).

Por meio dessa planilha, a qual subsidiou a lavratura do Auto de Infração, verifica-se que somente as operações classificadas no CFOP 6102 foram autuadas, residindo aqui o grande equívoco da Fiscalização.

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.

Assim, o pincel para sombra a Consultora o utiliza para demonstrar às suas clientes como fica o cosmético aplicado; o mesmo vale para o lápis para lábios. Logo, 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.

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

Logo, se os referidos produtos não serão comercializados pelas Consultoras não é aplicável o instituto da substituição tributária.

Todas as operações autuadas o foram somente no CFOP 6102, pois, a Fiscalização, erroneamente, considerou que as Consultoras iriam comercializar os produtos contemplados nessa operação, o que efetivamente não ocorreu. 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 CFOP 6102 foram autuadas.

Note D. Julgador que a quantidade de mercadorias enviadas no CFOP 6102 à cada Consultora é em menor número que a quantidade de produtos enviados nos códigos 6403 e 6910. Esse fato evidencia que se tratava de operações distintas e, conseqüentemente, de incidência distinta do ICMS.

É importante destacar 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.

Com efeito, à Fazenda baiana caberia o ônus de provar que os produtos das operações CFOP 6102 seriam revendidos pelas Consultoras e, portanto, passíveis de incidência do ICMS-ST. Nesse sentido, acórdão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal da SEFAZ/BA:

SEF-BA-00307296/92b – 26/01/2000:

Ementa:

ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS POR ANTECIPAÇÃO NAS AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Havendo convênio ou protocolo a lei atribui ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário na qualidade de sujeito passivo por substituição. Acusação feita ao contribuinte que consta como destinatário embasada em cópias de 2ª via (fixa) de notas fiscais colhidas junto ao remetente sem comprovação do trânsito das mercadorias e do recebimento das mesmas pelo autuado. Infração não caracterizada. Auto de Infração IMPROCEDENTE. Decisão unânime.

Do acórdão destaca-se:

Tem razão o autuado quando alega que o autuante inverteu o ônus da prova ao exigir dele que comprove o não recebimento da mercadoria. Se o fisco foi buscar os meios junto ao emitente das notas para basear as acusações como dizem as atuantes à prova encontrada dois via (fixa) das notas fiscais embasariam seguramente a

cobrança do imposto do emitente e substituto tributário. Entendo que para exigir do destinatário que consta nas notas fiscais caberia a comprovação por parte do fisco de que as mercadorias efetivamente entraram no estabelecimento que consta como destinatário ou foram recebidas por ele. A via fixa documento que embasou a autuação não comprova o trânsito das mercadorias nem o recebimento das mesmas pela empresa autuada. Por outro lado, à falta de registros na contabilidade do autuado de pagamentos das operações bem como a falta de comprovação dos mesmos junto ao emitente constituem-se em fator descaracterizador da imputação.

Entendo que se apresenta inteiramente insubsistente a acusação.

Voto pela IMPROCEDENCIA do Auto de Infração.

Desta feita, D. Julgador, com o devido respeito, era dever da Fiscalização trazer as razões pelas quais as operações classificadas no CFOP 6102 deveriam ter recolhido o ICMS-ST. Importante esclarecer um último ponto: Há dentro de uma mesma nota fiscal diversas operações, com diversos CFOPs. Assim, o descrito no arquivo anexado (**doc. 03 – material revenda**) é apenas um resumo das operações veiculadas nas respectivas notas fiscais.

Portanto, com o devido respeito à Fiscalização, a autuação não procede, pois não se pode exigir o ICMS-ST quando não há operações de comercialização dos produtos subsequentes à original. A prevalecer a autuação, estar-se-á exigindo ICMS-ST sem a ocorrência do fato gerador, o que é inaceitável.

DO PEDIDO

Ante o exposto, D. Julgador, requer a Recorrente seja conhecido e provido o presente Recurso para reformar, parcialmente o v. acórdão, reconhecendo que as operações contempladas no CFOP 6102 são operações destinadas ao uso e consumo da Consultora, portanto, operação à consumidor contribuinte final, razão pela qual não é exigível o ICMS-ST nos termos propostos no Auto de Infração e ratificados pelo v. acórdão no que pertine aos cosméticos.

Reformado o v. acórdão na parte que a Recorrente restou sucumbente com o provimento do presente Recurso, requer o cancelamento do Auto de Infração.

VOTO

Os presentes Recursos (de Ofício e Voluntário) tratam das infrações 02 e 05 cujos valores inicialmente lançados, de R\$56.687,81 e R\$667.522,82 foram reduzidos para R\$7.011,28 e R\$380.799,75.

Trato inicialmente do Recurso de Ofício.

À fl. 5210 a Junta converteu o processo em diligência aos autuantes, pelo fato de que a empresa sustentou que nem todas as remessas feitas às suas consultoras tem como finalidade a revenda, pois muitas se destinam a uso e consumo das próprias consultoras, e outras são roupas e acessórios úteis para o desenvolvimento das atividades como blazers, echarpes, totebags, e além disso há mercadorias cuja finalidade é a de demonstração a potenciais compradoras como pincel para sombra e lábios, aplicador com ponta de esponja, toalha descartável e espelho e que não houve um enfrentamento direto pelos autuantes sobre esta questão, de fato, um aspecto existente no segmento de marketing direto, não obstante o argumento de que deveriam ter sido tratados como apresentação de amostra grátis.

Assim, pediu se identificar no demonstrativo os itens enviados que não sejam cosméticos, como blazers e echarpes, devendo se separar dos demais produtos. Também se pediu que as mercadorias enviadas para as consultoras que sejam cosméticos no intuito de servirem como demonstração, devendo ser feito demonstrativo apartado contemplando tais itens, de remessa de uma única peça, por tipo e destinatário.

Que os itens que não se enquadrem nas hipóteses acima, sejam relacionadas em um terceiro demonstrativo para apreciação do colegiado.

Os autuantes em resposta ao pedido, produziram demonstrativos conforme à fl. 5217, com o demonstrativo 1 de NÃO CARAC COSMÉTICOS, o 2 de CARAC COSMÉTICOS e o 3, COSMÉTICOS.

A Junta entendeu que no primeiro demonstrativo onde consta itens como sacolas, bolsas, agendas,

chaveiros, etc., vê-se a adoção das CFOP 6102 – venda de mercadorias adquiridas de terceiros, 6403 – vendas de mercadorias recebidas de terceiros como substituto tributário, 6910 – Remessa em bonificação/doação/brinde sujeitos à ST.

A Junta considerou os registros da empresa como anacrônicos pois ora apontam como não sujeitos à substituição tributada, ora sujeitos à substituição, contudo considerou que por não se configurarem como cosméticos, excluiu tanto da infração 02 como da infração 05, os valores segregados respectivamente de R\$31.785,85 e R\$371.427,30.

Quanto ao segundo demonstrativo, que seriam itens para demonstração, como espátulas, espelhos, toalhas faciais, display para maquiagens, porta-batons, entre outros, os dados também foram considerados anacrônicos pela Junta, porque estavam com descrições dúbias quanto ao regime tributária, ora sujeitos, ora não.

Admite que o critério da quantidade de itens enviados não se mostra suficientemente capaz para discriminar o que foi para revenda ou não, mas categoricamente não se configuram como cosméticos, posto servirem de coadjuvantes das revendas, meros instrumentos auxiliares de demonstração, de modo que por este critério, devem mesmo ser excluídos por não se caracterizar como itens de revenda.

Assim, o demonstrativo 02, com valores respectivos de R\$18.083,92 e R\$249.047,10 foram excluídos do lançamento, restando o demonstrativo 03, de R\$7.011,28 e R\$47.106,00.

Observando os demonstrativos, e os valores relativos aos itens que efetivamente não se enquadram como sendo cosméticos, que são objeto da comercialização a consumidores finais, entendo que não há reparos a fazer à desoneração feita pelo primeiro grau deste Conselho, e Nego Provimento ao Recurso de Ofício.

Passo ao resumo do Recurso Voluntário.

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

Logo, se os referidos produtos não serão comercializados pelas Consultoras não é aplicável o instituto da substituição tributária.

Todas as operações autuadas o foram somente no CFOP 6102, pois, a Fiscalização, erroneamente, considerou que as Consultoras iriam comercializar os produtos contemplados nessa operação, o que efetivamente não ocorreu. 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 CFOP 6102 foram autuadas.

Note D. Julgador que a quantidade de mercadorias enviadas no CFOP 6102 à cada Consultora é em menor número que a quantidade de produtos enviados nos códigos 6403 e 6910. Esse fato evidencia que se tratava de operações distintas e, conseqüentemente, de incidência distinta do ICMS.

Analisando o demonstrativo 3 da infração 2, constato que o CFOP é 6403, há retenção do imposto, contudo em valores menores que os calculados pela fiscalização, da ordem de centavos, 0,17, 0,24, 0,27, sendo mercadorias da NCM 3304, cosméticos, constando como REMESSA BONIFICAÇÃO/DOAÇÃO/BRINDE, todos com a descrição AMOSTRAS GRÁTIS HIDRATANTE, GEL, CREME DE LIMPEZA, etc., embora algumas até acompanhadas das iniciais SUBST.

Em se tratando de amostra grátis, não se refere efetivamente de mercadorias sujeitas à revenda, mas para demonstração das vendedoras para seus clientes, contudo o próprio contribuinte fez retenção, o que demonstra que o relator *a quo* chamou de “anacronismo” provavelmente se referindo à maneira tumultuada que o contribuinte adotou para tais remessas.

Sim, o CFOP para amostrar grátis é o 6911, sendo proibida a sua venda, e embora as operações não

demonstrem que estejam corretamente lançadas, a descrição das mercadorias não difere dos casos em que a Junta retirou do lançamento, exceto pelo fato de que são produtos de beleza, mas é forçoso reconhecer que não se destinam à revenda, e assim, acato o recurso quanto a esta infração, retirando o valor residual de R\$7.011,58.

Infração 2 Improcedente.

Quanto à infração 05, o demonstrativo 03 apresenta por exemplo no dia 29/12/2015, a mercadoria MINI DEMAQUILANTE PARA AREADOS OLHOS, com a operação descrita como REVENDA/REVENDA SUJ ST que constitui a imensa maioria dos itens. Mas há itens como MINI CREME PARA MÃOS SATIN, com a operação REVENDA/REVENDA SUJ ST e o CFOP utilizado é o 6102. Os 2 itens citados seguramente constituem mais de 90% dos que constam na planilha.

O CFOP 6102 se reporta a venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros para industrialização ou comercialização que não tenham sido objeto de qualquer processo industrial no estabelecimento.

O que fica claro é que são produtos de beleza, cosméticos, que o recorrente adquiriu de terceiros, e os revendeu, mas nem por isso deixa de haver a obrigação da substituição tributária, e a própria descrição da operação diz REVENDA/REVENDA SUJ ST, contudo sem a retenção. Assim, mantenho a Decisão recorrida, permanecendo o valor de R\$47.106,00.

Face ao exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário e NEGOU PROVIMENTO ao Recurso de Ofício. Auto de Infração Parcialmente Procedente. Assim, o montante do Auto de Infração é o seguinte:

	VL LANÇADO	VL JULGADO	RESULTADO
Infração 01	R\$ 6.998,71	R\$ 6.998,71	PROCEDENTE (não contestado)
Infração 02	R\$ 56.687,81	0,00	IMPROCEDENTE
Infração 03	R\$ 201.164,95	R\$ 201.164,95	PROCEDENTE (não contestado)
Infração 04	R\$ 118.518,81	R\$ 118.518,81	PROCEDENTE (não contestado)
Infração 05	<u>R\$ 667.522,82</u>	<u>R\$ 47.106,00</u>	PROCEDENTE EM PARTE
Totais	R\$ 1.050.893,10	R\$ 373.788,47	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269616.0044/16-6, lavrado contra **MARY KAY DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$373.788,47**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado pelo setor competente os valores efetivamente recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de agosto de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR DA PGE/PROFIS