

A. I. Nº - 269616.0044/16-6  
AUTUADO - MARY KAY DO BRASIL LTDA.  
AUTUANTES - WÁGNER RUY DE OLIVEIRA MASCARENHAS e JOSÉ MACEDO AGUIAR  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 14.02.2022

#### 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0006-05/22-VD

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDA DE MERCADORIAS PARA ESTE ESTADO. FALTA DE RETENÇÃO E RETENÇÃO A MENOS DO IMPOSTO. Exigências relativas 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 com diminuição do seu *quantum* após revisão fiscal procedida pelos próprios lançadores. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Vale de começo salientar, que o presente relatório atende às premissas estabelecidas no inciso II, do art. 164 do RPAF-BA, máxime quanto à adoção dos critérios da relevância dos fatos e da sumulação dos pronunciamentos dos participantes processuais, adaptado inclusive para as sessões virtuais de julgamento.

O Auto de Infração em tela, lavrado em 23/12/2016, tem o total histórico de R\$ 1.050.893,10, afora acréscimos, com as seguintes infrações:

**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%).**

Fatos geradores são de março a maio de 2015, no valor de R\$ 6.998,71, 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 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 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 contribuintes localizados no Estado da Bahia. Refere-se à complementação de alíquota não retida, relativa a itens de NCM 4911.1090.**

Fatos geradores são de março a dezembro de 2015, no valor de R\$ 201.164,95, com capitulação legal no art. 10, da Lei 7.014/96, c/c as cláusulas primeira, segunda e terceira do Conv. ICMS 45/99, mais multa prevista no art. 42, II, “e” da Lei retro mencionada.

**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 NCMs diversos.**

Fatos geradores são de março a dezembro de 2015, no valor de R\$ 118.518,81, com capitulação legal no art. 10, da Lei 7.014/96, c/c as cláusulas primeira, segunda e 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 7.014/96, c/c as cláusulas primeira, segunda e terceira do Conv. ICMS 45/99, mais multa prevista no art. 42, II, “e” da Lei retro mencionada.

O estabelecimento autuado oferece defesa (fls. 27/37), dentro da qual:

Afirma inicialmente ter efetivado o pagamento das infrações 01, 03 e 04, contestando as remanescentes.

Antes, porém, discorre a respeito do conceito de venda direta, explicando que por meio dessa modalidade de negócio, 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.

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

No caso do Estado da Bahia e para o período em questão, garante existir o acordo em Regime Especial, a partir do qual são fixadas regras referentes à apuração e recolhimento do ICMS-ST que transcreve em sua peça defensiva.

Destarte, pontua que, para as operações em que a defendente remete as mercadorias para suas consultoras, para posterior revenda, compete à empresa a apuração e recolhimento do ICMS-ST (40% de MVA).

Contrasta, todavia, 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 dos produtos pela própria consultora, não havendo etapa posterior de comercialização do bem e, portanto, sem exigência da ST.

Após reproduzir as infrações 02 e 05, menciona o art. 155, § 2º, inciso XII, “b” da CF/88, bem como o art. 6º, § 1º, da Lei Complementar nº 87/96, além da cláusula primeira do Regime Especial atrás mencionado, asseverando que o ICMS-ST tem como pressuposto de aplicação a ocorrência da etapa subsequente de comercialização da mercadoria, no caso, os cosméticos.

Pondera 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, de modo que a autuação recaiu apenas nos produtos comercializados no CFOP 6102.

Realça que nem todos os itens remetidos às consultoras são para posterior revenda, pois parte deles é remetido para uso e consumo da REVENDEDORA na atividade e parte para seu próprio consumo.

Lembra 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.

Traz como exemplos: pincel para sombra e lábios (NCM 96033000), aplicador com ponta de esponja (NCM 96033000), toalha descartável c/ 30 (NCM 56031190) e espelho Mary Kay 03 unidades (NCM 42023200), todos os produtos usados na atividade principal da consultora, isto é, revenda de cosméticos.

Menciona que tais produtos ora são utilizados pela consultora como material de apoio, enquadrados no CFOP 6102, ora são revendidos, caso em que são classificados nos CFOPs 6403 ou 6910.

Adiciona 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), entre outros.

Indica ser o blazer um bom exemplo para mostrar que a empresa envia uma única peça, no intuito da consultora usá-lo na sua atividade, de sorte que as vendedoras da “Mary Kay” não revendem peças de roupas ou malas.

Destaca que o critério de enquadramento fiscal adotado pela defendente 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), recolhe-se apenas o ICMS próprio, acrescido do diferencial da alíquota (DIFAL).

Conclui 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 pelo CFOP 6102, de forma que 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 encaminhadas no CFOP 6102 para cada consultora é em menor número que a quantidade de produtos enviados nos códigos 6403 e 6910, e que esse fato evidencia que se tratam de operações distintas e conseqüentemente, de incidência distinta do imposto estadual.

Entende que caberia à auditoria 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.

Colaciona decisão da 4ª JFJ deste CONSEF, com o intuito de amparar sua argumentação.

Esclarece, ainda, haver 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.

Pede, ao final, o reconhecimento de que as operações contempladas no CFOP 6102 são operações destinadas ao uso e consumo das consultoras, portanto, operação destinada a consumidor final, sendo indevida a exigência do ICMS-ST, conforme reclamado nas infrações 02 e 05.

Autuantes prestam informação fiscal (fls. 5197/5199), a partir das quais:

Asseguram que, em face da infração 02, 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 da MVA (40%) na base de cálculo do imposto substituído.

Constataram que as consultoras utilizam em demonstração itens idênticos aos que revendem, mas 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 da MVA na base de cálculo.

Tal situação fica evidenciada no próprio demonstrativo: cerca de 10% dos itens vendidos - total de 700 registros - tem 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” (conforme extrato de demonstrativo às fls. 17/18).

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.

Finalizam dizendo 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. E 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 confundam com as mercadorias vendidas.

Logo, sendo tal 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 há como distinguir a sua efetiva finalidade pela administração tributária, razão pela qual dizem que devem ser coibidas.

Nestas bases, analisaram serem idênticos os fundamentos atrás relatados para as infrações 02 e 05, na primeira havendo retenção a menor, na última deixando de haver a retenção.

Sustentam, por fim, a manutenção do lançamento.

Na assentada de julgamento, entendeu a 5ª JJF converter o PAF em diligência, contando o despacho com o seguinte teor:

“Diante das dúvidas que surgiram neste Colegiado, no sentido de saber quais mercadorias efetivamente eram transacionadas para revenda e quais aquelas destinadas para uso e consumo, decidiu-se converter o processo em diligência para a unidade fazendária de origem, no intuito dos autuantes:

1. Identificarem no demonstrativo inicialmente elaborado os itens enviados pela autuada para as consultoras e que **não sejam** caracterizados como cosméticos, tais como *blazer preto Mary Kay* (NCM 62043300), *echarpe scarf me Mary Kay* (NCM 62141000) e *totebag-mkts kit br* (NCM 42022210), além de folhetos, tabelas e manuais, dentre outros. **Deverá ser feito um primeiro demonstrativo apartado contemplando tais produtos.**
2. Identificarem no demonstrativo inicialmente elaborado as mercadorias enviadas pela autuada para as consultoras e que **sejam** caracterizadas como cosméticos, mas no intuito de servirem como demonstração e prova por parte das potenciais consumidoras, além de experimentação da sua qualidade e da sua forma estética, para posterior comercialização, tais como *pincel para sombra e lábios* (NCM 96033000), *aplicador com ponta de esponja* (96033000), *toalha descartável c/ 30* (NCM 56031190) e *espelho Mary Kay 03 unidades* (NCM 42023200). **Deverá ser feito um segundo demonstrativo apartado contemplando os produtos nesta condição e nele serão incluídas apenas as remessas de uma única peça ou unidade, por tipo de produto e por destinatário.**
3. As operações que não se enquadrarem nas hipóteses previstas nos itens 1 e 2, atrás descritas, deverão compor um **terceiro** demonstrativo a ser feito pelos autuantes, para fins de comparação, clareamento instrutório e apreciação por parte deste Colegiado.

Elaborados os três demonstrativos apartados e prestadas as devidas informações fiscais explicativas dos critérios adotados, deve a autuada:

- (i) Manifestar-se a respeito deles no prazo de dez (10) dias.

- (ii) Elaborar também demonstrativos apartados **seguindo os mesmos critérios indicados nos itens 1, 2 e 3, atrás descritos**, para efeito de comparação quantitativa e qualitativa por parte deste Colegiado.

Efetivados estes atos processuais e **caso não se faça necessário praticar nenhum outro mais na unidade fazendária de origem**, deve o PAF retornar para este Colegiado com o objetivo de instrução complementar e julgamento”.

A Auditoria respondeu a diligência, produzindo manifestação fiscal (fls. 5216/5223) e elaborando demonstrativos, encartados em mídia digital (fl. 5224). Neste pronunciamento, ficou evidenciado, em síntese:

(1) no primeiro demonstrativo, foram agrupados itens que “não sejam considerados cosméticos”; são produtos variados, de fins aparentemente promocionais, mas que são amplamente vendidos, tais como sacolas, bolsas, copos, caixas, agendas, talões de pedido, joias semipreciosas etc, sendo que 90% das saídas equivalem a bolsas e caixas para itens cosméticos, também vendidos em conjunto ou separadamente; tais operações possuem apenas 3% descritas como “REM BONIFICAÇÃO/BRINDE”, enquanto 97% são descritas como “REM BONIF/DOACAO/BRINDE/REVENDA SUJ ST” ou simplesmente “REVENDA SUJ ST”; a título ilustrativo, foram colados três anúncios destes tipos de produtos no sítio “mercado livre” – bolsa, caixa e sacola, corrente, pingente e batom.

(2) no segundo demonstrativo, foram agrupados os itens que “sejam caracterizados como cosméticos, mas no intuito de servirem como demonstração e prova por parte das potenciais consumidoras”; são acessórios aos produtos de beleza, diversos deles imprescindíveis à sua aplicação, a exemplo de pincel para sombra e lábios, aplicador com ponta de esponja, “toalha descartável com 30” e “espelho Mary Kay 03 unidades”; este demonstrativo contém duas planilhas, uma abrangendo apenas as remessas de uma única peça ou unidade, por tipo de produto e destinatário, outra as operações que não atendam ao requisito citado anteriormente; comparando-se tais planilhas, as operações inclusas na primeira planilha somam por volta de 90% “do montante autuado” (sic.); segundo o descrito pelo próprio autuado, 1% das operações têm fins só promocionais – “REM BONIF/DOACAO/BRINDE”, 12% das operações englobam hipóteses promocionais e de revenda – “REM BONIF/DOACAO/BRINDE/REV SUJ ST” e 87% das operações referem “REVENDA” ou “REVENDA/REVENDA SUJ ST”; a título ilustrativo, foram colados três anúncios destes tipos de produtos no sítio “mercado livre” – aplicadores compactos, esponja para maquiagem e espelho personalizado.

(3) no terceiro demonstrativo, foram agrupados os itens cujas operações não se enquadram nas hipóteses previstas nos demonstrativos anteriores, os produtos efetivamente cosméticos, NCM 3304; segundo o descrito pelo próprio autuado, menos de 1% das operações têm fins só promocionais – “REM BONIF/DOACAO/BRINDE”, 54% das operações englobam hipóteses promocionais e de revenda – “REM BONIF/DOACAO/BRINDE/REV SUJ ST” e 46% das operações se referem a “REVENDA” ou “REVENDA/REVENDA SUJ ST”.

(4) A Auditoria ao final faz as seguintes reflexões: por qual motivo a autuada renuncia ao direito de dar saída aos itens destinados à demonstração com isenção total de ICMS, na forma do art. 265, XXI, do RICMS-BA? A condição de amostra-grátis visa justamente permitir a transferência de titularidade de mercadorias destinadas ao consumo em operações de demonstração; quando os bens forem de uso duradouro, a legislação cobre com a isenção, desde que o retorno se efetive em 59 dias; tais expedientes buscam desonerar o contribuinte nestes tipos de saídas, mas também dão ao fisco um controle sobre tais operações. Seria a falta de controle por parte do Estado uma condição mais vantajosa a remetente do que a plena isenção oferecida? Considerando que a MVA prevista para a venda direta é de 81,46%, superior àquela concedida à autuada via termo de acordo, isto é, 40%, “não seria plausível incluir-se a obediência ao que prevê a legislação uma contrapartida razoável?”

Sobre esta manifestação fiscal, assim em síntese retrucou o contribuinte (fls. 5305/5318):

(i) Acerca do primeiro demonstrativo, os anúncios colados pela Auditoria no mercado livre são atuais e isto não significa que em 2014, época dos fatos autuados, isto tenha ocorrido; ademais, as provas coletadas pelos autuantes no sítio “mercado livre” devem ser excluídas dos autos, pois a “Mary Kay” proíbe de forma expressa em seus contratos que mercadorias sejam revendidas em sites de *market place*, conforme sentença proferida pelo Judiciário de São Paulo, trechos transcritos na peça processual; bolsas e demais acondicionantes “sempre o são em 01 unidade” (sic.), bem como no documento fiscal não consta a informação de se tratarem de cosméticos, de modo que apenas uma unidade é vendida para a consultora como produto de consumo final; talões de notas – também vendidos unitariamente - são itens que a consultora adquiria para coletar os pedidos de seus clientes; pincéis são adquiridos unitariamente para demonstrar os cosméticos para revenda. A impugnante não tem qualquer interesse em simular operações.

(ii) Acerca do segundo demonstrativo, as mercadorias em questão são enviadas às consultoras para que estas as usem na demonstração dos produtos às clientes; são perfumes, para demonstrar o seu odor, batons, para demonstrar o resultado de sua aplicação nos lábios, bases, para demonstrar o resultado de sua aplicação à pele, e cremes, para demonstrar o resultado de sua maciez e odor, portanto produtos para uso e consumo. Não se aplica o procedimento de amostragem grátis para as operações porque estas são onerosas, cobradas das consultoras, e não a título gratuito; o auto de infração apenas alcançou as operações sob o CFOP 6102. As reflexões feitas pela Auditoria foram rechaçadas, por inexistir qualquer intento de burla à legislação.

Manifestações reiterativas da fiscalização (fls. 5266/5267).

Pautado novamente o PAF para apreciação.

É o relatório.

## 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 sustentáculo 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 (não cosméticos)	Demonst 02 (itens/demonst)	Demonst 03 (cosméticos revenda)
Infração 02	31.785,85	18.083,92	7.011,28
Infração 05	371.427,30	249.047,10	47.106,00

Verifica-se no primeiro demonstrativo a inserção de itens do tipo sacolas, bolsas, *totebags*, necessários, 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, necessários 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 “REVENDAS/REVENDA ST/BONIF”, “REVENDA SUJ ST”, “REVENDA ST/REVENDAS/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 imponible 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 Conseq envolvendo a mesma empresa, há decisões pela procedência da cobrança, a exemplo da proferida no Ac. JF 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	

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269616.0044/16-6**, lavrado contra **MARY KAY DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 380.799,75**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, e da Lei nº 7.014/96, além dos acréscimos legais, devendo ser homologado pelo setor competente os valores efetivamente recolhidos, pós autuação.

Esta Junta de julgamento recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 28 de janeiro de 2022.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

VLADIMIR MIRANDA MORGADO - RELATOR

EDUARDO DUTRA FREITAS - JULGADOR