

PROCESSO - A. I. Nº 269616.0045/16-2
RECORRENTE - MARY KAY DO BRASIL LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0054-01/20-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0393-12/23-VD**

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO ESTABELECIDO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. VENDA PARA CONTRIBUINTE ESTABELECIDO NA BAHIA ATRAVÉS DE MARKETING DIRETO. **a)** RETENÇÃO A MENOS DO IMPOSTO; **b)** FALTA DE RETENÇÃO. Nos termos do Convênio ICMS 45/1999 c/c art. 333 do RICMS-BA cabe ao remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição, efetuar a retenção e o recolhimento do imposto. Constatado que parte dos produtos enviados foram destinados a uso/consumo das Consultoras de vendas, não cabendo a adição do MVA. Diligência fiscal refez os cálculos o que implicou na redução do débito das infrações 2 e 5. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata se Recurso Voluntário interposto contra a Decisão proferida pela 1ª JF, nos termos do art. 169, I, “b”, do RPAF/BA, que julgou Procedente o auto de infração lavrado em 26/12/2016, exigindo ICMS no valor de R\$ 207.927,84, relativo a cinco infrações todas relativas a descumprimento de Cláusulas do Convênio ICMS 45/99, sendo que o recurso se refere às infrações 2 e 5 que acusam:

2. *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% - 2015 e 2016), de acordo com o art. 10, da Lei 7.014/96 C/C Cl. 3ª do Convênio ICMS 45/99) - R\$ 9.624,00 acrescido da multa de 60%.*
5. *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 (2015 e 2016), enquadrado no art. 10 da Lei 7.014/96 C/C Cláusulas primeira, segunda e terceira do Convênio ICMS 45/99 - R\$ 145.571,48 acrescido da multa de 60%.*

Na Decisão proferidas (fls. 327/332) foi apreciado que apesar de não ter sido arguida nulidade específica, o lançamento foi efetuado de forma clara, indicados os dispositivos infringidos e multas aplicadas, tendo sido observados os requisitos previstos no art. 39 do RPAF/BA.

Ressaltou que as infrações 1, 3 e 4, não foram contestadas e efetuado o pagamento.

No mérito, com relação as infrações 2 e 5, apreciou que:

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: “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”, 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.

No recurso voluntário interposto através do advogado Luis Henrique Soares da Silva, OAB/SP 156.997 (fls. 342 a 352), ressaltou que exerce atividade de importação e aquisição de mercadorias no mercado interno e revenda de cosméticos por meio de venda direta.

Ressalta que promoveu o pagamento da exigência relativo as infrações 1, 3 e 4, tendo apresentado defesa relativo as infrações 2 e 5 que foram julgadas procedentes.

Afirma que exercendo atividade de comercialização porta a porta, ou marketing direto, as consultoras adquirem produtos e revende aos seus clientes e mesmo não sendo obrigado a cumprir uma série de obrigações acessórias, são consideradas contribuintes do ICMS (art. 4º da LC 87/96), conferindo a legislador estadual competência para definir o sujeito passivo.

Aduz que “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”.

Afirma que 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.

Diz que parte dos produtos enviados às Consultoras não são revendidos e sim utilizados como material de uso e consumo em suas atividades. Transcreve trecho da informação fiscal (fl. 347) e contesta o posicionamento da fiscalização indicando que:

- 1) não procede a orientação de considerar a operação com amostra grátis e aproveitar a isenção do ICMS, pois as saídas são de operações sem valor comercial e gratuitas, ou seja, “passíveis de não recolhimento do tributo estadual”, diametralmente opostas as operações praticadas que são operações mercantis onerosas, configurando fato gerador do ICMS;
- 2) Concorde que há similaridade entre produtos remetidos para a revenda e uso e consumo, mas que não define a incidência do ICMS próprio ou ST, mas, sim a destinação a ser dada: (i) para revenda, incidência do ICMS-ST, (ii) para uso e consumo, incidência do ICMS-próprio.
- 3) 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.

- 4) Na auditoria realizada ficou comprovado o recolhimento do ICMS ST das operações com produtos remetidos para revenda (CFOPs 6403 e 6910) recaindo nos produtos comercializados com CFOP 6102, conforme documento anexado à defesa que não recolheu ST.

Ressalta que parte das remessas tem como finalidade o uso e consumo das mercadorias pela própria Consultora (pincel para sobra e lábios; aplicador com ponta de esponja; toalha descartável; espelho Mary Kay) que são utilizados na atividade de revenda de cosméticos.

Questiona como proceder como o cosmético aplicado e o lápis para lábios, que da mesma forma que o pincel para sombra, que quando utilizados tais produtos são 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.

Ressalta que as operações autuadas recaíram apenas sobre as operações com o CFOP 6102 (venda a consumidor final contribuinte), com recolhimento apenas do ICMS próprio, que não sendo comercializado pelas Consultoras não é aplicável o instituto da substituição tributária, que a fiscalização, erroneamente, considerou que as Consultoras iriam comercializar.

E que o mesmo raciocínio se aplica a infração 5, que trata de remessas para uso e consumo ou consumo final, que não tiveram destacado o ICMS-ST, por não serem destinadas a revenda.

Por fim, requer provimento do recurso voluntário, reconhecendo a não incidência do ICMS-ST nas operações autuadas, visto que se referem à remessa *“para uso e consumo da Consultora, operações nas quais incidem ICMS-DIFAL e ICMS-próprio”*.

Na assentada do julgamento em 18/11/2020 a 2ª CJF decidiu converter o processo em diligência (fls. 364/365) no sentido de que o autuante em relação as infrações 2 e 5: **i)** manter os produtos comercializados, conforme catálogo de preços; **ii)** considerar a diferença de alíquota, sem inclusão de MVA relativo a produtos de uso ou consumo destinados as consultoras.

Na informação fiscal (fls. 379/380) o autuante refez os demonstrativos considerando:

INFRAÇÃO 2: **i)** manteve os itens da lista de preços, com indicação do saldo remanescente; **ii)** consolidou os produtos que não consta na lista de preços, não apurando diferença.

INFRAÇÃO 5: **i)** manteve os itens da lista de preços, agregando MVA de 40%; **ii)** consolidou os produtos que não consta na lista de preços, excluindo o MVA de 40%, o que implicou em redução.

No demonstrativo CONSOLIDADO, indicou os valores remanescentes das infrações 2 e 5.

Registra-se a presença na sessão de videoconferência, Dr. Luis Henrique Soares da Silva que exerceu o seu direito regimental de fala.

VOTO

O recurso voluntário interposto refere se as infrações 2 (retenção a menor do ICMS-ST) e 5 (falta de retenção do ICMS-ST) que foram julgadas procedentes.

O recorrente reapresentou as alegações defensivas de que parte dos produtos enviados às Consultoras não são revendidos e sim utilizados como material de uso e consumo.

Esta 2ª CJF promoveu a realização de diligência fiscal, na qual o autuante refez os demonstrativos originais relativos às infrações 2 e 5, cujo resultado foi fornecido ao estabelecimento autuado, por meio de Aviso de Recebimento (AR) e pelo Domicílio Tributário Eletrônico (DTe), conforme documentos juntados às fls. 389 e 390.

Ressalto que o recorrente exerce atividade de comercialização de mercadorias destinadas a venda porta-a-porta (marketing direto) e as Consultoras revende os produtos a seus clientes, porém, apesar de não são inscritas no cadastro do ICMS, conforme regras estabelecidas no Convênio ICMS 45/1999, c/c art. 333 do RICMS/2012, cabe ao remetente, efetuar a retenção e o recolhimento

do imposto na qualidade de contribuinte substituto.

A infração 2, que acusa retenção e recolhimento a menos do ICMS-ST, o recorrente alega que embora haja “*similaridade entre os produtos remetidos para revenda e remetidos para uso e consumo*”, parte foram remetidos para uso pelas Consultoras, com o CFOP 6102, a exemplo de: blazer preto Mary Kay; echarpe scarf Mary Kay totebag-mkts, broche, necesarie, chaveiro, bolsa, mala de viagem, frasqueira, calculadora, livro, agenda Mary Kay, Moringa, fone de ouvido, caneta, charm carro rosa, balança digital portátil, espátulas, etc, para os quais foi adicionado MVA na apuração do ICMS-ST.

O § 2º, da Clausula Terceira do Convênio ICMS 45/1999 estabelece:

***Cláusula terceira** A base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, será o valor correspondente ao **preço de venda ao consumidor**, constante de tabela estabelecida por órgão competente ou, na falta desta, o preço sugerido pelo fabricante ou remetente, assim entendido aquele constante em **catálogo ou lista de preços** de sua emissão, acrescido em ambos os casos, do valor do frete quando não incluído no preço.*

*§ 2º Nas operações destinadas aos Estados do.... Bahia, ... **na falta do preço de venda ao consumidor** constante de tabela estabelecida por órgão competente, **a base de cálculo será a prevista na legislação estadual destas unidades federadas.***

Em atendimento a diligência determinada por esta 2ª CJF o autuante identificou no catálogo de preços, os produtos comercializados e manteve a exigência do ICMS-ST (Cláusula Terceira) e com relação aos produtos destinados a uso (Consultoras), apurou a diferença entre a alíquota interna e interestadual (sem inclusão de MVA; § 2º da Cláusula Terceira).

Pelo exposto, considerando que não procede o acréscimo de MVA sobre produtos que foram enviados as consultoras de vendas para uso próprio, acato o demonstrativo refeito pela fiscalização gravado no CD de fl. 381, conforme demonstrativo reproduzido abaixo.

Data Ocorr	Data Vencto	Julgado 1ª JJF	Julgado 2ª CJF
31/01/15	09/02/15	415,36	100,72
28/02/15	09/03/15	879,85	155,36
31/01/16	09/02/16	2.005,34	1.568,77
29/02/16	09/03/16	2.045,26	1.839,77
31/03/16	09/04/16	3.108,04	2.266,93
30/04/16	09/05/16	456,44	265,42
31/05/16	09/06/16	578,22	478,30
30/06/16	09/07/16	48,89	24,98
31/07/16	09/08/16	86,60	62,92
Total		9.624,00	6.763,17

Modificado a decisão recorrida de procedente para procedente em parte.

No tocante a infração 5, relativa à falta de retenção do ICMS-ST, o recorrente argumentou que se aplica o mesmo raciocínio da infração 2, ou seja, remessa de mercadorias “para usou ou consumo ou consumo final”.

Conforme demonstrativo gravado em mídia (fl. 381), o autuante em atendimento a diligência fiscal, manteve os itens da lista de preços, agregando MVA de 40% e consolidou os produtos que não consta na lista de preços, excluindo o MVA de 40%, o que implicou na redução do débito conforme demonstrativo abaixo reproduzido.

Data Ocorr	Data Vencto	Julgado 1ª JJF	Julgado 2ª CJF
31/01/15	09/02/15	21.760,28	20.376,72
28/02/15	09/03/15	10.301,53	9.847,02
31/03/15	09/04/15	41.236,43	34.052,70
30/04/15	09/05/15	1.349,97	1.147,87
31/05/15	09/06/15	16.597,31	11.063,03
30/06/15	09/07/15	5.302,59	3.400,57
31/07/15	09/08/15	14.955,49	14.194,38
31/08/15	09/09/15	10.989,26	8.064,58
30/09/15	09/10/15	411,44	302,07

31/10/15	09/11/15	20.821,97	20.102,20
30/11/15	09/12/15	694,33	689,92
31/12/15	09/01/16	1.127,59	764,38
31/01/16	09/02/16	23,29	13,99
Total		145.571,48	124.019,43

Dessa forma, conforme apreciado na infração 2, restou comprovado que com suporte nas regras estabelecidas no Convênio ICMS 45/99 (alterado pelo Convênio ICMS 06/06), firmado pelos Estados, cujo fornecedor está localizado em Estado Signatário (São Paulo), e as regras foram recepcionandas especificamente no artigo 333 do RICMS/BA (art. 10 da Lei nº 7.014/96) que dispõe sobre as operações relativas a vendas por sistema de marketing porta a porta a consumidor final, o recorrente deixou de efetuar a retenção e o recolhimento referente as operações de remessas de mercadorias que foi objeto da autuação. Com relação as operações que destinaram material de uso e consumo para as consultoras de venda foi exigido apenas a diferença entre a alíquota interna e interestadual (sem MVA).

Modificado a decisão recorrida pela procedência em parte da infração 5.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário pela redução do débito da infração 2 de R\$ 9.624,00 para R\$ 6.763,17 e da infração 5 de R\$ 145.571,48 para R\$ 124.019,43. Assim, o montante do Auto de Infração fica conforme o quadro abaixo:

INF	RESULTADO	VL LANÇADO	VL JULGADO	MULTA
01	PROCEDENTE	13.105,27	13.105,27	60%
02	PROC. PARCIAL/P.PROVIDO	9.624,00	6.763,17	60%
03	PROCEDENTE	25.129,64	25.129,64	60%
04	PROCEDENTE	14.497,45	14.497,45	60%
05	PROC. PARCIAL/P.PROVIDO	145.571,48	124.019,43	60%
TOTAL		207.927,84	183.514,96	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269616.0045/16-2, lavrado contra **MARY KAY DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 183.514,96**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 16 de novembro de 2023.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS