

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.322/17/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000246249-67  
Impugnação: 40.010137232-60  
Impugnante: SS Comércio de Cosméticos e Prod. de Higiene Pessoal Ltda  
IE: 001027725.00-05  
Proc. S. Passivo: Daniel Lacasa Maya/Outro(s)  
Origem: DGP/SUFIS – NCONEXT-SP

### **EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA.** Nos termos do art. 173 inciso I do Código Tributário Nacional o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – MARKETING DIRETO.** Constatado que a Autuada, sediada no estado de São Paulo, contribuinte substituto tributário por força Convênio ICMS 45/99 (alterado pelo Convênio ICMS 06/06), reteve e recolheu a menor o ICMS/ST por ela devido em razão de remessa de mercadorias destinadas a revendedores e contribuintes inscritos neste estado para venda porta-a-porta a consumidor final, tendo em vista a utilização da base de cálculo do imposto incorreta. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c o §2º, I, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII (fatos geradores ocorridos até 31/12/11) e na alínea “c” do referido inciso (fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/12) da citada lei. A Multa Isolada exigida prevista no art. 55, inciso VII, da Lei nº 6.763/75 foi adequada ao percentual de 20% (vinte por cento) sobre a diferença de base de cálculo apurada nos termos do que dispõe o art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN c/c o art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75. Irregularidade caracterizada nos termos do disposto no mencionado Convênio ICMS 45/99 e na legislação do estado de Minas Gerais (arts. 64 a 66 constantes no Capítulo XII, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02). Crédito tributário reformulado pela Fiscalização.

**Decadência não reconhecida. Decisão unânime.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST devido pela Autuada, sediada no estado de São Paulo, contribuinte substituto tributário por força Convênio ICMS 45/99, incidente sobre operações com mercadorias de venda porta-a-porta a consumidor final, destinadas a revendedores e contribuinte inscritos

neste estado, no período de 01/01/10 a 31/12/13, tendo em vista a utilização de Margem de Valor Agregado – MVA listada na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 para formação da base de cálculo do imposto em detrimento ao preço da mercadoria constante em catálogo ou lista de preços de sua emissão.

Em decorrência da irregularidade retro, constatou-se, também que a Autuada consignou nas notas fiscais emitidas base de cálculo do ICMS/ST diversa da prevista na legislação.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c o seu §§ 2º, I, e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII (fatos geradores ocorridos até 31/12/11) e na alínea “c” do referido inciso (fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/12), ambos da Lei nº 6.763/75.

A Multa Isolada cominada prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 foi adequada ao percentual de 20% (vinte por cento) sobre a diferença de base de cálculo apurada nos termos do que dispõe o art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN c/c com o art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75.

O PTA encontra-se instruído com o Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF (fls. 02/07); Auto de Infração – AI (fls. 08/15); Relatório Fiscal (fls. 16/19); Anexo A: Relatório de apuração o ICMS/ST devido por retenção a menor – amostragem (fls. 20/73); Anexo B: Relação de mercadorias sujeitas à ST - amostragem (fls. 74/88); Anexo C: Relação de Revendedores - amostragem (fls. 89/94); Anexo “D” Memória de Cálculo e amostragem de notas fiscais (fls. 95/128); mídia eletrônica contendo na íntegra os anexos constantes do AI (fls. 129); documentos contratuais da Autuada (fls. 130/156); Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fls. 157/160); revistas/catálogos de preços (fls. 161/2.159).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 2.161/2.270 e documentos de fls. 2.272/10.052, os quais encontram-se arrolados às fls. 2.271. Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Às fls. 10.054/10.092, a Fiscalização, com intuito de demonstrar que não foi concedido à Autuada Regime Especial para apuração da base de cálculo do ICMS/ST por ela devido por meio da MVA, colaciona aos autos documentos relativos ao requerimento dela à SEF/MG do referido Regime Especial citado no tópico III. 2.5 da impugnação (fls. 2.217/2.219).

Aberto vistas, a Autuada adita a impugnação (fls. 10.126/10.129) na qual reconhece que o pedido de Regime Especial foi indeferido, porém ressalta que optou por calcular o ICMS/ST sem a adoção dos valores de referência constantes dos catálogos emitidos.

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização reformula o crédito tributário, nos termos do Demonstrativo de Correção Monetária e Multas - DCMM de fls. 10.131/10.134, e “Relatório de Retificação dos Valores de ICMS/ST e de Base de Cálculo ST”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Regulamente cientificada sobre a reformulação do crédito tributário, a Autuada adita sua impugnação às fls. 10.142/10.268.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 10.312/10.430, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada.

A Assessoria do CC/MG determina a realização da diligência e do despacho interlocutório de fls. 10.437/10.439.

Em cumprimento à diligência, a Fiscalização anexa aos autos a mídia eletrônica de fls. 10.441, contendo os Anexos A e B retificados, nos quais consta a apuração das exigências fiscais remanescentes após a reformulação do crédito tributário e manifesta-se às fls. 10.442/10.443.

Reaberta vista dos autos, a Impugnante manifesta-se às fls. 10.453/10.598 e colaciona aos autos os documentos de fls. 10.601/11.353.

Às fls. 11.354/11.357, a Fiscalização promove a segunda reformulação do crédito tributário. Na ocasião, são juntados aos autos novo DCMM (fls. 11.358/11.361) e mídia eletrônica contendo os Anexos A e B reformulados (fls. 11.362).

A Impugnante adita a impugnação às fls. 11.366/11.505.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 11.508/11.678.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 11.714/11.768, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 11.354/11.362.

---

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

#### **Da Preliminar**

Alega a Impugnante, nas suas manifestações nos autos, insubsistência do lançamento por erro na determinação da matéria tributável e conseqüente ofensa ao disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), porquanto constatados diversos vícios na apuração do crédito tributário objeto do lançamento.

Argui que a Fiscalização, por meio das reformulações do crédito tributário, corrigiu erros cometidos na determinação da matéria tributável, evidenciando uma vez mais, a incerteza e iliquidez do crédito tributário constituído.

Sustenta que as reformulações do crédito foram, efetivamente, novos lançamentos fiscais, em substituição aos anteriores, porquanto as autoridades administrativas alteraram diversos critérios jurídicos (vícios materiais do Auto de Infração) em ofensa ao disposto no art. 146 do CTN. E, que a Fiscalização não excluiu

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

créditos tributários relativos a fatos geradores atingidos pelo prazo decadencial, conforme art. 150, § 4º do CTN.

Aduz ainda, que foi fiscalizada em 2010 relativamente aos fatos geradores ocorridos em 2006 a 2009.

Entretanto, razão não lhe assiste.

A reformulação do crédito tributário decorre exatamente da disposição legal prevista no art. 142 do referido *Codex* que dispõe que o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização. Confira-se:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

O lançamento pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário, apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade cabível.

Observa-se, ainda, que ao longo de todo o trâmite dos autos, as exigências fiscais estiveram sempre respaldadas nos mesmos dispositivos legais e nas mesmas irregularidades descritas no Auto de Infração originalmente formalizado.

O art. 146 do CTN assim dispõe sobre a matéria:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

A doutrina leciona que ocorre mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, a substitui por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta.

Nesse sentido, importante a transcrição dos ensinamentos do ilustre tributarista Hugo de Brito Machado a respeito da matéria (Curso de Direito Tributário, 28ª Edição, 2006, Malheiros, pág. 203):

Mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja sutil.

Há erro de direito quando o lançamento é feito ilegalmente, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. O lançamento, vale dizer, a decisão da autoridade administrativa, situa-se, neste

caso, fora da moldura ou quadro de interpretação que a Ciência do direito oferece. Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico, quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um critério tributário de valor diverso, geralmente mais elevado. (Grifos acrescidos).

Alberto Xavier, citado por Luciano Amaro (*Direito Tributário Brasileiro, 12ª Edição, Saraiva, 1997, pág. 353*), sustenta que o art. 146, do CTN é “*simples corolário do princípio da não-retroatividade, extensível às normas complementares, limitando-se a esclarecer que os lançamentos já praticados à sombra da ‘velha interpretação’ não podem ser revistos com fundamento na ‘nova interpretação’*”, pretendendo o dispositivo “*que os atos administrativos concretos já praticados em relação a um sujeito passivo não possam ser alterados em virtude de uma alteração dos critérios genéricos da interpretação da lei já aplicada*”.

A norma do art. 146 do CTN está a afirmar que a fiscalização de determinado contribuinte, sob a égide de um critério interpretativo então vigente, não possibilita a fiscalização do mesmo período já autuado a pretexto de que houve alteração no critério jurídico de interpretação que torna possível a lavratura do Auto de Infração.

Das lições acima, depreende-se que no caso em exame não há sequer coincidência do período autuado com aquele objeto de fiscalização anterior (2006 a 2009) para que se pudesse alegar que se alterou o critério jurídico de interpretação utilizado no mesmo período fiscalizado.

Nesse diapasão, também é oportuna a transcrição da seguinte ementa de acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - DIREITO TRIBUTÁRIO - ÓLEO COMBUSTÍVEL IMPORTADO DE OUTRO ESTADO E UTILIZADO COMO PRODUTO INTERMEDIÁRIO - INCIDÊNCIA DE ICMS - MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO ADOTADO QUANTO AO MESMO CONTRIBUINTE - FATO GERADOR PRETÉRITO - DESRESPEITO AO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA DESCRITO NO ART. 146 DO CTN - OMISSÃO QUANTO À ANÁLISE DE AUTOS DE INFRAÇÃO LAVRADOS CONTRA O MESMO CONTRIBUINTE - EMBARGOS ACOLHIDOS COM EFEITOS INFRINGENCIAIS. NOS TERMOS DO ART. 146 DO CTN, A MODIFICAÇÃO INTRODUZIDA, DE OFÍCIO OU EM CONSEQÜÊNCIA DE DECISÃO ADMINISTRATIVA OU JUDICIAL, NOS CRITÉRIOS

JURÍDICOS ADOTADOS PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA NO EXERCÍCIO DO LANÇAMENTO SOMENTE PODE SER EFETIVADA, EM RELAÇÃO A UM MESMO SUJEITO PASSIVO, QUANTO A FATO GERADOR OCORRIDO POSTERIORMENTE À SUA INTRODUÇÃO. HAVENDO COMPROVAÇÃO DE OCORRÊNCIA DE MODIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS JURÍDICOS ADOTADOS PELO FISCO EM RELAÇÃO À INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE ÓLEO COMBUSTÍVEL VINDO DE OUTRO ESTADO E UTILIZADO COMO PRODUTO INTERMEDIÁRIO, MOSTRA-SE IMPERIOSO O ACOLHIMENTO DA TESE DO CONTRIBUINTE, SOB PENA DE DESRESPEITO AO ART. 146 DO CTN. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS PARA SANAR A OMISSÃO CONSTATADA, COM EFEITOS INFRINGENCIAIS. (TJMG - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO-CV 1.0024.06.022112-4/002, RELATOR(A): DES.(A) DÍDIMO INOCÊNCIO DE PAULA, 3ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 20/08/2009, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 02/10/2009)  
(GRIFOU-SE).

Conclui-se, portanto, sobre qualquer prisma que se analise a situação em exame, que não houve a alegada mudança de critério jurídico.

Ressalta-se, ainda, que o art. 145 do CTN dispõe sobre a possibilidade de reformulação do crédito tributário, nos seguintes termos:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Assim sendo, não há óbice para que a Fiscalização proceda à reformulação do crédito tributário, tampouco houve mudança do critério jurídico, uma vez que as reformulações do crédito tributário foram exatamente para adequar os valores exigidos aos termos previstos na legislação de regência do imposto.

Esclareça-se que a reformulação do crédito tributário está prevista no inciso II do art. 120 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, nos seguintes termos:

Art. 120. Recebida e atuada a impugnação com os documentos que a instruem, a repartição fazendária competente providenciará, conforme o caso:

I - a manifestação fiscal, no prazo de 15 (quinze) dias, e encaminhará o PTA ao Conselho de Contribuintes;

II - a reformulação do crédito tributário.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º Caso o lançamento seja reformulado e resulte em aumento do valor do crédito tributário, inclusão de nova fundamentação legal ou material ou alteração da sujeição passiva, será aberto ao sujeito passivo o prazo de trinta dias para impugnação, aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis nos 30 (trinta) dias após o recebimento do Auto de Infração.

§ 2º Nas hipóteses de reformulação do lançamento não alcançadas pelo § 1º, será aberto prazo de 10 (dez) dias para aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas a que se refere o parágrafo anterior.

(Grifou-se).

Assim, uma vez o sujeito passivo apresentando seus argumentos, poderá a Fiscalização reformular o crédito tributário, devendo em caso de aumento de crédito tributário e no caso de inclusão de nova fundamentação legal ou material abrir o prazo de trinta dias para que ele possa impugnar ou efetuar o pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis nos 30 (trinta) dias após o recebimento do Auto de Infração (AI).

Portanto, agiu a Fiscalização no estrito cumprimento da legislação tributária, tendo oportunizado à Autuada o exercício pleno do seu direito de defesa.

Vale dizer que o AI contém todos os elementos necessários para que se determine, com segurança, a natureza das infrações.

Existe a citação dos dispositivos infringidos e das penalidades.

Enfim, todos os requisitos formais e materiais necessários para a atividade de lançamento, previstos no RPTA e também no CTN, foram observados.

Necessário aduzir, pela importância, que, na instrução do trabalho fiscal, ocorreram diversas intervenções no processo nas quais tanto a Impugnante como a Fiscalização acostaram novos documentos aos autos, dos quais foi dada ciência às partes, habilitando e propiciando a defesa plena do lançamento, ora examinado.

No tocante às alegações da Defesa de que constatou na apuração fiscal elevada quantidade de erros, importante destacar a fala da Fiscalização:

De forma diversa à alegada, o lançamento fiscal atende plenamente ao que determina o art. 142 do CTN. A “elevadíssima quantidade” de inconsistências que a Impugnante afirma ter identificado significa 0,92% dos registros auditados e cerca de 2,00% dos registros autuados. Repisa-se que os equívocos apontados foram prontamente reconhecidos pelo fisco, quando comprovado o erro. O relatório fiscal relata perfeitamente a irregularidade apurada. A legislação consignada no trabalho fiscal aponta os dispositivos legais infringidos e a penalidade aplicada. Além disso,

foram anexadas planilhas ao Auto de Infração que detalham toda a exigência fiscal.

(...)

Da Manifestação Fiscal às alegações apresentadas nos:  
itens 30, 31, e 32 fls. 2173

No que tange à alegação de que o fisco não se cercou de cuidados elementares na análise da documentação, importa esclarecer que, diante da extensa massa de dados analisados e da conciliação manual feita entre a base de cálculo do ICMS/ST utilizada pela Autuada e o valor consignado em catálogo, o fisco incorreu em erros que foram retificados através das reformulações do lançamento, sendo que esses erros, que a Impugnante esclarece ter havido em centenas de milhares, aconteceram em 0,92% dos registros verificados e cerca de 2,00% dos registros autuados.

Ainda, cumpre destacar que a maior parte dos milhares de erros apontados pela Impugnante eram decorrentes de arredondamento matemático os quais, em obediência à celeridade processual, foram aceitos pelo fisco.

A imagem da planilha abaixo ilustra a apuração da diferença de R\$ 0,01.

(...)

Em outras palavras, grande parte dos erros apontados refere-se à diferença de R\$ 0,01 entre o ICMS/ST apurado pelo fisco e aquele destacado. Diante dos protestos da Impugnante, em lugar de seguir questionando o arredondamento matemático realizado pelo contribuinte, o fisco deixou de exigir essa diferença. “

(...)

Em que pese ter sido extremamente trabalhoso o levantamento de dados no caso concreto, dado o enorme volume de registros (foram verificados cerca de 20.000.000 (vinte milhões) de registros e autuados aproximadamente 9.000.000 (nove milhões) de registros, a análise é bastante simples porque consiste em conciliar, para o mesmo produto e período, a base de cálculo utilizada pela Impugnante com o valor consignado por ela nos catálogos. Tratar esse trabalhoso procedimento como algo sofisticado e de difícil entendimento somente convém àqueles que não querem ver a tributação aplicada na forma da lei. Portanto, tendo em vista que o art. 142 do CTN foi



plenamente respeitado e atendido, deve prosseguir o feito fiscal nos termos da Reformulação de fls. 11354/11362.

(...)

Ademais, o fato de a Autuada apontar possíveis equívocos na apuração fiscal não significa a procedência de todos os apontamentos, conforme restou consignado nos presentes autos.

Veja-se que foram acatados vários dos questionamentos da Autuada nas reformulações do crédito tributário e, em relação àqueles que não foram acatados, a Fiscalização, pontualmente, os refutou nas manifestações fiscais de fls. 10.312/10.430 e 10.442/10.443.

A Assessoria deste Conselho de Contribuintes exarou o Despacho Interlocutório de fls. 10.438/10.439, cujo inteiro teor é a seguir reproduzido, no qual determinou a reabertura do prazo de vista dos autos à Impugnante, pelo prazo de 30 (trinta) dias, prorrogáveis por igual período, notadamente em relação à fundamentação da Fiscalização para o não acatamento de parte dos questionamentos da Defesa:

Despacho interlocutório:

Tendo em vista que na manifestação fiscal constam os fundamentos da Fiscalização para o não acatamento de parte das alegações da Defesa concernentes à apuração do ICMS/ST e, ainda, a juntada da mídia eletrônica contendo a apuração das exigências remanescentes de ICMS/ST, após a reformulação do crédito tributário, notadamente os Anexos A e B constantes da mídia eletrônica de fls. 129 (com as retificações devidas), cuja cópia deverá ser entregue à Autuada, conforme determinado por esta Assessoria.

Considerando as informações que deverão ser inseridas nos autos conforme diligência retro.

Considerando que compete à Impugnante, nos termos do art. 119 do RPTA, abordar, de forma específica, a matéria de sua discordância em relação ao lançamento realizado pelo Fisco, no caso, apontando as divergências constantes da apuração efetuada pela Fiscalização, as quais não foram acatadas pela Fiscalização na reformulação do crédito tributário.

Considerando, ainda, que cabe ao Fisco, da mesma forma que quando da formalização do lançamento, manifestar-se de forma específica, clara e precisa em relação aos fundamentos e argumentos apresentados em sede de Impugnação/aditamento à impugnação.

Por fim, considerando a alegação da Impugnante de desconhecimento das razões pelas quais a Fiscalização não acatou a totalidade de seus questionamentos quanto à apuração do ICMS/ST, o que se verifica

somente ocorreu para muitos dos itens questionados na manifestação fiscal de fls. 10.312/10.430.

Decide a Assessoria do CC/MG, no exercício da competência estatuída nos arts. 146 e 147, ambos do RPTA, para além da abertura de vista dos documentos colacionados aos autos pelo Fisco, a Impugnante:

1 - apresente as discordâncias que remanescem em relação à apuração do ICMS/ST efetuada pelo Fisco tendo em vista os argumentos constantes da manifestação fiscal acima mencionada e documentos juntados aos autos após a diligência retro, juntando os elementos que fundamentam suas alegações.

Esclareça-se que o prazo de 30 (trinta) dias para cumprimento do despacho interlocutório retro, consoante o que estabelece a Deliberação nº 04/08 do Conselho Pleno do CC/MG, justifica-se em face da quantidade de informações constantes da apuração do imposto exigido.

Registra-se que o prazo de 30 (trinta) dias, concedido para o cumprimento do despacho interlocutório pode ser prorrogado automaticamente por igual período (30 dias), nos termos da Deliberação nº 02/11 do Conselho Pleno do CC/MG, desde que sua utilização seja formalmente comunicada à Fiscalização.

Nessa oportunidade, a Impugnante limitou-se a repetir os argumentos constantes das peças de defesas apresentadas e arguiu que não iria apresentar mais os erros que, no seu entender, persistem no lançamento (fls. 11.393).

Nesse diapasão, é importante registrar que o fato da Impugnante discordar das exigências fiscais não invalida o lançamento, uma vez que as exigências fiscais remanescentes fundamentam-se na legislação tributária pertinente, tendo a Fiscalização observado todo o arcabouço normativo referente à matéria em discussão, conforme se verá na fase meritória.

O questionamento acerca da ocorrência da decadência do direito da Fiscalização efetuar o lançamento será abordado no mérito do lançamento.

Assim, indefere-se as preliminares arguidas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST devido pela Autuada, sediada no estado de São Paulo, contribuinte substituto tributário por força Convênio ICMS 45/99, incidente sobre operações com mercadorias de venda porta-a-porta a consumidor final, destinadas a revendedores e contribuinte inscritos neste estado, no período de 01/01/10 a 31/12/13, tendo em vista a utilização de Margem de Valor Agregado - MVA listada na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 para formação da base de cálculo do imposto em detrimento ao preço da mercadoria constante em catálogo ou lista de preços de sua emissão.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em decorrência da irregularidade retro, constatou-se, também que a Autuada consignou nas notas fiscais emitidas base de cálculo do ICMS/ST diversa da prevista na legislação.

Argui a Impugnante que a Fiscalização não excluiu créditos tributários relativos a fatos geradores (01/01/10 a 21/06/11) atingidos pelo prazo decadencial, conforme art. 150, §4º, do CTN.

Conforme reiteradas decisões deste Conselho de Contribuintes, a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, donde o prazo de 5 (cinco) anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos nos exercícios de 2010 e 2011, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/11 e 01/01/12, findando-se em 31/12/15 e 31/12/16, respectivamente.

Considerando-se que a Impugnante foi notificada, de forma pessoal, do Auto de Infração em questão no dia 17/11/14 (fls. 15), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito da Fiscalização de promover o lançamento, quer seja pela aplicação do disposto no art. 150, §4º, como entende a Impugnante, ou pela aplicação da contagem do prazo decadencial na forma do art. 173, inciso I, ambos do CTN.

Como bem ressaltado pela Fiscalização, a constituição definitiva do crédito tributário esgota-se com a notificação do lançamento pela autoridade competente, que ocorreu no presente caso no dia 17/11/14.

As retificações do crédito tributário promovida pela Fiscalização e suas notificações ao Sujeito Passivo não têm qualquer interferência no aspecto temporal relativo à decadência.

No caso em questão, as retificações do crédito tributário ocorreram, única e exclusivamente, em função do acatamento parcial dos argumentos da Defesa relativos à apuração do imposto.

Quanto ao mérito propriamente dito, registra-se, inicialmente, que o Convênio ICMS 45/99 (alterado pelo Convênio 06/06) bem como a legislação do estado de Minas Gerais, especificamente no Capítulo XII, Parte I do Anexo XV do RICMS/02 (Das Operações Relativas a Vendas por Sistema de Marketing Porta-a-Porta a Consumidor Final), dispositivos abaixo reproduzidos, dispõem sobre a substituição tributária aplicável no caso em apreço. Confira-se:

### CONVÊNIO ICMS 45/99

Alterado pelo Conv. ICMS 06/06.

Autoriza os Estados e o Distrito Federal a estabelecer o regime de substituição tributária nas operações interestaduais que destinem mercadorias a revendedores que efetuem venda porta-a-porta.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

### CONVÊNIO

Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados, nas operações interestaduais que destinem mercadorias a revendedores, localizados em seus territórios, que efetuem venda porta-a-porta a consumidor final, promovidas por empresas que se utilizem do sistema de marketing direto para comercialização dos seus produtos, a atribuir ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido nas subseqüentes saídas realizadas pelo revendedor.

§ 1º O disposto no "caput" aplica-se também às saídas interestaduais que destinem mercadorias a contribuinte inscrito.

§ 2º O disposto no caput e no parágrafo anterior aplica-se também nas hipóteses em que o revendedor, em lugar de efetuar a venda porta-a-porta, o faça em banca de jornal e revista.

Cláusula segunda As regras relativas à operacionalização da sistemática de que trata a cláusula anterior serão fixadas pela unidade federada de destino da mercadoria.

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.

Parágrafo único. Na falta dos valores de que trata o "caput", a base de cálculo será àquela definida na legislação da unidade da Federação de destino das mercadorias.

Cláusula quarta A nota fiscal emitida pelo sujeito passivo por substituição para documentar operações com os revendedores conterà, em seu corpo, além das exigências previstas na cláusula segunda do Ajuste SINIEF 04/93, de 9 de dezembro de 1993, a identificação e o endereço do revendedor para o qual estão sendo remetidas as mercadorias.

Cláusula quinta O trânsito de mercadorias promovido pelos revendedores será acobertado pela nota fiscal emitida pelo sujeito passivo por substituição, acompanhada de documento comprobatório da sua condição.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cláusula sexta Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a adotar este regime de substituição tributária também para as operações internas realizadas nas mesmas condições previstas neste convênio.

Cláusula sétima Este convênio entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir de 1º de outubro de 1999, ficando revogado o Convênio ICMS 75/94, de 30 de junho de 1994.

João Pessoa, PB, 23 de julho de 1999.

### **RICMS/02 - Parte 1 do Anexo XV (redação vigente no período autuado).**

Art. 64. O estabelecimento que utilizar o sistema de marketing direto para comercialização de seus produtos é responsável pela retenção e pelo recolhimento do imposto devido nas saídas subsequentes realizadas por:

I - contribuinte inscrito e situado neste Estado que distribua a mercadoria a revendedores não-inscritos neste Estado, para venda porta-a-porta a consumidor final;

II - revendedor não-inscrito neste Estado que efetua venda porta-a-porta a consumidor final;

III - revendedor que efetua venda em banca de jornal ou de revista.

Art. 65. A base de cálculo do imposto relativo às operações com mercadorias destinadas a venda porta-a-porta ou em banca de jornal será o preço de venda a consumidor final constante de catálogo ou lista de preço emitido pelo remetente, acrescido do valor do frete, quando não incluído no preço da mercadoria.

(...) (Grifos acrescentados).

Verifica-se que no art. 64 supracitado há previsão de que o estabelecimento que se utiliza do marketing direto é contribuinte substituto tributário responsável pela retenção/recolhimento do imposto nas operações de saída que destine mercadorias a contribuinte neste estado, que distribua os produtos a revendedores não inscritos ou inscritos, para venda porta a porta a consumidor final.

A título de esclarecimento, vale destacar que a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais já se manifestou sobre a questão em consultas respondidas pelo órgão competente. Dentre as várias respostas sobre a matéria destaca a seguinte que se adequa ao caso em exame:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 27 de fevereiro de 2012.

PTA Nº: 16.000211193-05

CONSULENTE: Kazon Indústria e Comércio de Cosméticos Ltda.

ORIGEM: Belo Horizonte – MG

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – PERFUMARIA E COSMÉTICOS – VENDA POR *MARKETING* PORTA-A-PORTA – As operações de venda pelo sistema de *marketing* porta-a-porta a consumidor final estão reguladas nos arts. 64 a 66, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02.

### EXPOSIÇÃO:

A Consulente, empresa que atua no setor de fabricação de artigos de perfumaria e cosméticos, informa que é optante pelo Simples Nacional, mas estuda a possibilidade de mudança para o regime de débito e crédito.

Explica que comercializa seus produtos para pessoas jurídicas estabelecidas em cidades diversas do Estado e em outras unidades da Federação.

Diz ter interesse em expandir sua atividade adotando o sistema de venda ambulante por catálogos, por meio de consultores pessoas físicas.

Com dúvidas sobre a aplicação da legislação tributária, formula a presente consulta.

### CONSULTA:

(...)

2 – Para vender os produtos que fabrica para consultores pessoas físicas, pelo sistema de venda ambulante por meio de catálogos, deverá ter um regime especial junto à Receita Estadual de Minas Gerais e de outros Estados? Como será recolhido o ICMS nessa operação? Como obter inscrição de substituto tributário em outros Estados? Quais as alíquotas do ICMS nas operações internas e com outros Estados?

### RESPOSTA:

(...)

2 – (...)

Em relação às dúvidas sobre a legislação tributária mineira, esclareça-se que os arts. 64 a 66, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02, regulam as operações de venda pelo sistema de *marketing* porta-a-porta a consumidor final. Assim, a Consulente não precisará

obter regime especial junto ao Estado de Minas Gerais para realizar as operações pretendidas.

Nas operações de venda de seus produtos para revendedor não-inscrito neste Estado, para venda porta-a-porta a consumidor final, a Consulente será responsável, na condição de substituta tributária, pela retenção e recolhimento do imposto devido nas operações subsequentes, conforme previsão do inciso II do art. 64 citado.

A base de cálculo da substituição tributária será o preço de venda a consumidor final constante de catálogo ou lista de preço emitida pela Consulente, acrescido do valor do frete, quando não incluído no preço da mercadoria.

(...)

DOLT/SUTRI/SEF, 26 de março de 2009.

(Grifos acrescidos).

Como bem esclarece a Fiscalização, não há dúvidas de que a Autuada promove remessas de mercadorias a este estado para venda pelo sistema de *marketing* porta-a-porta a consumidor final, conforme por ela também mencionado às fls. 10.148 (item 14 da impugnação).

Nesse sentido, serão reproduzidos na íntegra os argumentos da Fiscalização sobre a atividade desenvolvida pela Autuada:

*“Inicialmente, antes mesmo de afastar cada uma das alegações interpostas, convém demonstrar categoricamente a este Egrégio Conselho de Contribuintes de Minas Gerais que a Autuada explora o ramo de Vendas por Sistema de Marketing Porta-a-Porta a Consumidor Final e que emite e disponibiliza catálogo de produtos com preço sugerido, o que restará inequivocamente demonstrado desde o início desta Manifestação Fiscal.*

*Em que pese a afirmação da Impugnante nos itens 10 de fls. 218 de que é “pessoa jurídica de direito privado que se dedica ao comércio atacadista de produtos de higiene pessoal, toucador, perfumaria, cosméticos e afins, bem como diversos outros itens...”, importa frisar que o modus operandi da Autuada é o ramo de Vendas por Sistema de Marketing Porta-a-Porta a Consumidor Final.*

*Fato incontestável é que a Autuada utiliza o sistema de marketing direto para comercialização de seus produtos. Todas as operações autuadas no trabalho fiscal em análise deram-se sob a égide do referido ramo de vendas “Porta-a-Porta” de forma que lhes deve ser aplicada a legislação específica.*

*Em nada altera o modus operandi da Autuada (marketing direto) os registros perante a Receita Federal do Brasil e JUCESP, abaixo transcritos em parte, de que exerce o comércio atacadista.*

(...)

*Depreende-se dos registros acima que a Autuada foi constituída em 02/03/2005 com o objeto social de “comércio varejista de artigos esportivos” e, depois de passar por outras denominações, atualmente denomina-se SS COMÉRCIO DE COSMÉTICOS E PRODUTOS DE HIGIENE PESSOAL LTDA. com o objeto social de “comércio atacadista” nos mais diversos segmentos (...).*

*Contudo, os registros acima transcritos em nada alteram o feito fiscal na medida em que as operações autuadas não podem ser tratadas como vendas realizadas no atacado, pois o fisco demonstra taxativamente que a Impugnante utiliza o sistema de marketing direto para comercialização de seus produtos.*

*Para comprovar a efetiva forma de atuar da Autuada, o fisco, com a devida vênia e na busca da verdade real traz à baila, através do tópico “Informações Gerais Acerca da Autuada Disponibilizadas Publicamente pela Própria Empresa”, aspectos importantes sobre a empresa em tela que falam por si e demonstram claramente que a Impugnante desenvolve suas atividades de Vendas por Sistema de Marketing Porta-a-Porta a Consumidor Final. Portanto, às operações respectivas deve ser aplicada a legislação específica a essa modalidade de venda que é o sistema de marketing direto.*

#### **“INFORMAÇÕES GERAIS ACERCA DA AUTUADA DISPONIBILIZADAS PUBLICAMENTE PELA PRÓPRIA EMPRESA”**

*Conforme mencionado linhas acima, a Autuada SS COMÉRCIO DE COSMÉTICOS E PRODUTOS DE HIGIENE PESSOAL LTDA., cujo marca comercial é JEQUITI COSMÉTICOS, faz parte de uma das principais organizações brasileiras, sendo uma das empresas do GSS – Grupo Silvio Santos. Nas suas páginas eletrônicas na rede mundial de computadores verificam-se as seguintes informações:*

The screenshot shows a web browser window displaying the Jequiti website. The address bar shows 'www.jequiti.com.br/a-jequiti/institucional/'. The page features a navigation menu with 'A JEQUITI', 'NOSSOS PRODUTOS', 'BLOG JEQUITI', and 'VALE SAÚDE'. The main content area is titled 'Institucional' and contains the following text:

**Nossa visão**  
Ser reconhecida como a maior e melhor empresa de venda direta do Brasil através do empreendedorismo de seus consultores, da excelência de seus produtos e serviços e do respeito a colaboradores e consumidores.

**Nossa missão**  
Oferecer as melhores oportunidades de negócio, realizar sonhos e contribuir com a auto-estima das pessoas, através de produtos e serviços que sejam verdadeiros objetos de desejo.

**Nossos valores**  
- Profissionalismo  
- Ética e transparência  
- Paixão  
- Inovação  
- Valorização das relações  
- Respeito  
- Responsabilidade socioambiental



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS



Grupo Silvio Santos | Jequi x

www.jequiti.com.br/a-jequiti/grupo-silvio-santos/

Apps Para acessar rapidamente, coloque os seus favoritos aqui na barra de favoritos. Importar favoritos agora...

Consultor(a), clique aqui e faça seu pedido Jequiti com Você | Encontre um(a) consultor(a) | Seja um(a) consultor(a) | Como comprar

**Jequiti** Cosméticos

ATENDIMENTO ONLINE JEQUITI

Busca: Digite o que você procura... BUSCAR

A JEQUITI NOSSOS PRODUTOS BLOG JEQUITI VALE SAÚDE

Página inicial > A Jequiti > Grupo Silvio Santos

### A Jequiti

- Grupo Silvio Santos
- Institucional
- Responsabilidade social
- Na mídia
- Imprensa
- Roda a Roda Jequiti
- Encontre um(a) consultor(a)
- Seja um(a) consultor(a)
- Trabalhe conosco

### Converse com a Jequiti

- Dúvidas frequentes
- Fale conosco
- Telefones

### Grupo Silvio Santos

O Grupo Silvio Santos é uma das principais organizações brasileiras e completou, em 2008, 50 anos de atuação.

Presente em todo território nacional, o GSS atua nos segmentos de comunicações, capitalização, cosméticos e incorporação imobiliária, por meio de empresas, marcas, produtos e serviços de notório reconhecimento para os brasileiros como Jequiti Cosméticos, SS Benefícios, SBT - Sistema Brasileiro de Televisão, Tele Sena (Liderança Capitalização), Sisan, entre outras.

Saiba mais acessando [www.gruposilviosantos.com.br](http://www.gruposilviosantos.com.br).



Dúvidas frequentes | Jequi x

www.jequiti.com.br/duvidas-frequentes/

Apps Para acessar rapidamente, coloque os seus favoritos aqui na barra de favoritos. Importar favoritos agora...

Consultor(a), clique aqui e faça seu pedido Jequiti com Você | Encontre um(a) consultor(a) | Seja um(a) consultor(a) | Como comprar

**Jequiti** Cosméticos

ATENDIMENTO ONLINE JEQUITI

Busca: Digite o que você procura... BUSCAR

A JEQUITI NOSSOS PRODUTOS BLOG JEQUITI VALE SAÚDE

Página inicial > Converse com a Jequiti > Dúvidas frequentes

### A Jequiti

- Grupo Silvio Santos
- Institucional
- Responsabilidade social
- Na mídia
- Imprensa
- Roda a Roda Jequiti
- Encontre um(a) consultor(a)
- Seja um(a) consultor(a)
- Trabalhe conosco

### Converse com a Jequiti

- Dúvidas frequentes
- Fale conosco
- Telefones

### Dúvidas frequentes

- O que é a Jequiti?**  
A Jequiti Cosméticos é uma empresa do Grupo Silvio Santos. Trabalhamos com venda direta através de catálogos e disponibilizamos uma linha de cosméticos e uma de não cosméticos (bijuterias, cuidados pessoais e acessórios) denominada Villa Jequiti a cada 21 dias.
- Quais são os procedimentos para se tornar um(a) consultor(a) Jequiti?
- Quais são os documentos necessários para ser consultor(a) Jequiti?
- Preciso pagar alguma coisa para ser consultor(a) Jequiti?
- O que recebo nos kits Jequiti quando me cadastro como consultor(a) Jequiti?
- Quanto tempo demora até que eu faça meu primeiro pedido?
- Como posso entrar em contato com um(a) consultor(a)?

Destacamos:

*Nossa visão*

*Ser reconhecida como a **maior e melhor empresa de venda direta do Brasil** através do empreendedorismo de seus consultores, da excelência de seus produtos e serviços e do respeito a colaboradores e consumidores. (g.n.)*

...

*O Grupo Silvio Santos é uma das principais organizações brasileiras e completou, em 2008, 50 anos de atuação.*

*Presente em todo território nacional, o GSS atua nos segmentos de comunicações, capitalização, cosméticos e incorporação imobiliária, por meio de empresas, marcas, produtos e serviços de notório reconhecimento para os brasileiros como **Jequiti Cosméticos**, SS Benefícios, SBT - Sistema Brasileiro de Televisão, Tele Sena (Liderança Capitalização), Sisan, entre outras. (g.n.)*

...

*A Jequiti Cosméticos é uma empresa do Grupo Silvio Santos. **Trabalhamos com venda direta através de catálogos** e disponibilizamos uma linha de cosméticos e uma de não cosméticos (bijouterias, cuidados pessoais e acessórios) denominada Villa Jequiti a cada 21 dias. (g.n)*

*Poder-se-ia cogitar que a Autuada procedesse à venda de seus produtos no atacado, pelos canais tradicionais, além de utilizar o sistema de vendas diretas. No entanto, isso não ocorre. Além de as operações atuadas demonstrarem que as mercadorias foram remetidas exclusivamente aos consultores de vendas, consta nas suas páginas disponibilizadas na rede mundial de computadores o que segue:*

*- A SS Cosméticos coloca no mercado, através da venda direta (porta a porta) realizada por seus consultores de vendas, os produtos identificados com as marcas Jequiti e Villa Jequiti. **A SS Cosméticos não efetiva em hipótese alguma a comercialização de seus produtos diretamente aos consumidores finais.***

*- **Toda a comercialização dos produtos para os consumidores finais é efetivada pelos consultores de vendas**, que como revendedores autônomos, previamente cadastrados e devidamente identificados, compram os produtos da SS Cosméticos e os revendem.*

*- **A SS Cosméticos vende os seus produtos, única e exclusivamente para seus consultores de vendas**, acatando os seus pedidos de compras. O consumidor final é um cliente do consultor de venda, que é o único responsável pela venda e entrega dos produtos.*

*- **Os consultores de venda compram para revender e estão obrigados a pagar para a SS Cosméticos o valor dos produtos adquiridos** em conformidade com os pedidos efetivados e dentro dos prazos de pagamento pré-definidos, mas, sempre após o recebimento dos produtos. Não há pagamento antecipado.*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**Endereço:** Avenida das Comunicações, 927 - Vila Jaraguá / Osasco - SP / CEP 06276-906

**Aviso importante**

Em conformidade com a Legislação Vigente, e em Especial a Lei 8.078/90 e Lei 9.279/96, a SS COSMÉTICOS reforça algumas informações sobre a relação existente entre, seus consultores de vendas e seus consumidores:

- A SS Cosméticos coloca no mercado, através da venda direta (porta a porta) realizada por seus consultores de vendas, os produtos identificados com as marcas Jequiti e Villa Jequiti. A SS Cosméticos não efetiva em hipótese alguma a comercialização de seus produtos diretamente aos consumidores finais.
- Toda a comercialização dos produtos para os consumidores finais é efetivada pelos consultores de vendas, que como revendedores autônomos, previamente cadastrados e devidamente identificados, compram os produtos da SS Cosméticos e os revendem.
- A SS Cosméticos vende os seus produtos, única e exclusivamente para seus consultores de vendas, acatando os seus pedidos de compras. O consumidor final é um cliente do consultor de venda, que é o único responsável pela venda e entrega dos produtos.
- Os consultores de venda compram para revender e estão obrigados a pagar para a SS Cosméticos o valor dos produtos adquiridos em conformidade com os pedidos efetivados e dentro dos prazos de pagamento pré-definidos, mas, sempre após o recebimento dos produtos. Não há pagamento antecipado.
- A SS Cosméticos apenas sugere os preços para serem praticados pelos Consultores junto aos consumidores finais e essa sugestão consta da lista de preços expostas ao lado de cada produto nos seus catálogos de nomes: Colheita e Villa Jequiti.
- Nenhuma taxa é cobrada pela empresa para a remessa ou entrega dos produtos comprados.
- A SS Cosméticos não se responsabiliza por eventuais inadimplementos dos seus consultores junto aos consumidores finais.
- Nenhuma empresa ou consultor de vendas está autorizado a utilizar qualquer meio para divulgação dos produtos e marcas Jequiti e Villa Jequiti, inclusive "site em internet", sem o expresse consentimento da SS Cosméticos, estando o infrator sujeito às penalidades cabíveis.
- Os consumidores finais pagarão os valores relativos aos produtos adquiridos, diretamente aos revendedores (consultores de venda) da SS Cosméticos e responsáveis pela revenda.
- Qualquer suspeita de irregularidade poderá ser denunciada diretamente para a SS Cosméticos, através do telefone: 0800 776 7575, a qual adotará as medidas cabíveis contra os infratores.
- A marca Jequiti é registrada perante o INPI, e a sua utilização e ou associação, inclusive na web, para comercialização dos produtos, sem a expressa autorização da SS Cosméticos, configura infração cível e penal puníveis na forma da lei.

**Carga Tributária por Material Ciclo 10-15**

*Para tornar possível a venda direta através dos Distribuidores Independentes, ressaltando que essa é a exclusiva forma de venda, a Autuada disponibiliza, de forma impressa e também na internet, seu "Catálogo". Observa-se que a página <http://www.jequiti.com.br/nossos-produtos/catalogo-virtual/> tem o catálogo disponível, a saber:*

*(...)*

*Verifica-se no "print" abaixo, ainda, que Jequiti Cosméticos (SS COMÉRCIO DE COSMÉTICOS E PRODUTOS DE HIGIENE PESSOAL LTDA.) é associada à ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE EMPRESAS DE VENDAS DIRETAS (ABEVD).*

*Oportuno observar a divulgação de que a lucratividade é de até 30%, ou seja, a cada R\$ 100,00 em vendas, a revendedora ganhará R\$ 30,00.*

*Com essa informação a Autuada considera a MVA igual 42,85% em todas as apurações da base de cálculo da substituição tributária, na apuração do ICMS-ST retido.*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*O cálculo acima se verifica quando consideramos que vende para as revendedoras por R\$ 70,00 - a mercadoria precificada em catálogo por R\$ 100,00 – então dividindo 100 por 70 encontramos a MVA de 42,85%.*

*Afirmamos que todas as apurações, realizadas pela Autuada, foram realizadas com a MVA de 42,85%, assim distanciando de qualquer legislação acerca da matéria, demonstrando a seletividade da Autuada escolher convenientemente o quanto reter e recolher de ICMS-ST.*

*Por último, mas não menos importante, a Autuada divulga que o lucro do consultor poderá chegar em até 100%.*

The screenshot shows a web browser window with the URL [www.jequiti.com.br/duvidas-frequentes/](http://www.jequiti.com.br/duvidas-frequentes/). The page content includes a sidebar with navigation links: "Trabalhe conosco", "Converse com a Jequiti", "Dúvidas frequentes", "Fale conosco", and "Telefones". The main content area features a list of questions and answers:

- ▼ O que recebo nos kits Jequiti quando me cadastro como consultor(a) Jequiti?
- ▼ Quanto tempo demora até que eu faça meu primeiro pedido?
- ▼ Como posso entrar em contato com um(a) consultor(a)?
- ▼ Qual telefone que posso entrar em contato com a Jequiti?
- ▶ Quais são os benefícios de ser um(a) consultor(a) Jequiti?
  - Lucratividade de até 30%, ou seja, a cada R\$ 100,00 em vendas, você ganhará R\$ 30,00. E o melhor, o seu lucro poderá chegar em até 100%;
  - Credibilidade do Grupo Silvio Santos que está há mais de 50 anos no mercado;
  - Diversas promoções com prêmios incríveis;
  - Prazo para pagamento: até 21 dias corridos;
  - Horário flexível: o(a) consultor(a) pode exercer sua atividade de consultoria em qualquer horário e em qualquer dia da semana;
  - Entrega gratuita de produtos;
  - Apoio de mídia: A Jequiti investe em propagandas em vários canais de divulgação, como em revistas de grande circulação, comerciais em várias emissoras e um programa exclusivo de TV, o "Roda a Roda Jequiti" apresentado por Silvio Santos e sua filha Patricia Abravanel.
- ▼ Dicas para ser um bom(a) consultor(a).

The footer of the page includes sections for "A Jequiti", "Nossos produtos", "Grupo Silvio Santos", and "Siga a Jequiti". The "A Jequiti" section lists: Grupo Silvio Santos, Institucional, Responsabilidade social, Na mídia, Imprensa, Roda a Roda Jequiti, Encontre um(a) consultor(a), Seja um(a) consultor(a), and Trabalhe conosco. The "Nossos produtos" section lists: Catálogos, Lançamentos, Promoções, Como comprar, and Converse com a Jequiti. The "Grupo Silvio Santos" section lists: Vale Saúde, Vale Desconto, SBT, Liderança Capitalização, and Sisan. The "Siga a Jequiti" section lists: TWITTER, FACEBOOK, YOUTUBE, and INSTAGRAM. The page also features social media sharing icons for Tweet, Contar, and Share, and a copyright notice: "© 2013 Jequiti - Todos os direitos reservados." The browser's taskbar at the bottom shows the date and time as 28/07/2015, 14:57.

*Portanto, não se pode perder de vista que às operações autuadas deve ser aplicada a legislação tributária específica que determina que o estabelecimento que utilizar o sistema de marketing direto para comercialização de seus produtos é responsável pela retenção e pelo recolhimento do imposto devido nas saídas subsequentes.*

*Uma vez apresentadas as informações acerca da Autuada, disponibilizadas publicamente nas páginas da rede mundial de computadores pela própria empresa, através das quais se constata seu modus operandi, passaremos agora a repelir cada um dos argumentos interpostos, destacando, desde já, que é fato incontroverso que a*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*Impugnante desenvolve suas atividades de Vendas por Sistema de Marketing Porta-a-Porta a Consumidor Final.”*

A seguir colaciona-se a Fiscalização modelo de contrato da empresa atuada com seus consultores (disponível em: <http://sejaumaconsultorajequiti.com.br/Contrato.aspx>):

*Leia atentamente o contrato*

*Antes de imprimir o formulário e enviar os seus documentos, leia o contrato e se estiver de acordo, clique na opção CONCORDO.*

Concordo

Discordo

*Prezadas (os) Consultoras(es);*

*Visando estreitar e fortalecer o relacionamento de sucesso mantido entre a SS COSMÉTICOS, seus CONSULTORES/REVENDEDORES e CONSUMIDORES, visando ainda evitar conflitos de ordem legal, respeitando os dispositivos da Lei 8.078/90, 9.279/96 e, 9.610/98, esclarecemos:*

*a) A SS COSMÉTICOS somente fornece produtos de qualidade previamente aprovados pelos órgãos regulamentadores competentes;*

*b) Os produtos da SS COSMÉTICOS são identificados por suas marcas registradas no INPI e estão protegidas legalmente;*

*c) O uso indevido das MARCAS da SS COSMÉTICOS, sem sua expressa autorização é proibido, configurando tal uso, em violação de direitos, devendo o infrator indenizar os prejuízos causados e responder pelo crime praticado;*

*d) Entre as marcas de propriedade exclusiva da SS COSMÉTICOS, destacamos a Marca JEQUITI e VILLA JEQUITI,*

*e) Além de outros canais de comunicação com seus CONSULTORES/REVENDEDORES, CONSUMIDORES e o público em geral, a SS COSMÉTICOS utilizada a INTERNET, sendo ela proprietária do domínio de internet JEQUITI, que também está protegido por lei;*

*f) É infração legal a criação e a utilização do nome/expressão JEQUITI na internet, inclusive emails e site, sem a expressa autorização da SS COSMETICOS;*

*g) Reitera-se, a violação configurada pelo uso sem autorização de marcas, domínios de internet (criação e emails, sites e outros), marcas de comércio, e outros signos distintivos; por causar prejuízos ao proprietário, ao consumidor, aos consultores, gerando impacto negativos para todos, além de sujeitar o infrator ao pagamento de indenizações e ressarcimento dos prejuízos, configuram crimes punidos na forma da lei;*

*h) Como característica do negócio A SS COSMÉTICOS não comercializa seus produtos das marcas Jequiti e Villa Jequiti diretamente com os consumidores finais;*

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

*i) A comercialização dos produtos é realizada exclusivamente pelos CONSULTORES/REVENDEDORES;*

*j) Na formada da lei do consumidor, os CONSULTORES/REVENDEDORES, tem responsabilidades e devem respeitar os consumidores que são seus clientes;*

*k) Os CONSULTORES/REVENDEDORES da SS COSMÉTICOS, são previamente cadastrados e somente posterior análise de cadastro, perfil e demais requisitos exclusivos da SS COSMÉTICOS, se estabelece a parceria comercial entre os CONSULTORES/REVENDEDORES e a SS COSMÉTICOS;*

*l) Para CADASTRAR e FIRMAR parceria comercial com seus CONSULTORES/REVENDEDORES, a SS COSMÉTICOS não cobra qualquer taxa de CADASTRO e não autoriza a ninguém a realizar tal cobrança, considera a realização deste procedimento por terceiros, prática espúria e delituosa;*

*m) Para preservar a sua estrutura de negócio, garantido os bons resultados e atendendo as boas práticas mercadológicas, preservando seus CONSULTORES/REVENDEDORES, os CONSUMIDORES FINAIS, e suas propriedades intelectuais (marcas, domínios e outros) a SS COSMÉTICOS, possui mecanismos, ferramentas de rastreamento, e pessoas especializadas, que lhe permite identificar com rapidez as violações ocorridas e os seus respectivos infratores e adotar as medidas legais para solução destas não conformidades;*

*n) A preservação das MARCAS e dos DOMÍNIOS de internet, é fundamental para o êxito do negócio, pois preservando a marca e o domínio, se garante a realização de novos negócios, preserva a confiança do consumidor, e garante aos Consultores em geral, a possibilidade da realização de bons negócios com seus clientes;*

*o) O CONSULTOR/REVENDEDOR e TERCEIROS, que violarem qualquer direito da SS COSMÉTICOS, e ou violarem a lei, além de responderem na forma da legislação vigente serão descredenciados.*

*Sendo o que nos apresenta para o momento,*

*Atenciosamente,*

*SS COMÉRCIO DE COSMÉTICOS E PRODUTOS DE HIGIENE PESSOAL LTDA*

*Concordo Discordo*

Destarte, o largo esteio de provas trazidas aos autos pela Fiscalização demonstra que a atividade exercida pela empresa autuada e seus “parceiros” trata-se de marketing direto e a legislação já mencionada consagra a incidência do imposto na forma lançado na peça de acusação.

Acresça-se que consta às fls. 10.063 documento, datado de 02/12/11, emitido por representantes legais da empresa autuada, ao requerer Regime Especial de Tributação a Secretaria da Fazenda de Minas Gerais, no qual consta que ela “opera em

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*sistema porta a porta, o mesmo utilizado pelas empresas Avon Cosméticos Ltda e Natura Cosméticos S/A”.*

E não procede a alegação da Defesa de que a maioria das remessas de mercadorias por ela realizadas destinam-se diretamente a consumidores finais, pois restou demonstrado que a empresa detém um plano de marketing e as normas e instruções deste plano, que foram acima reproduzidas, deixam claro que a empresa autuada não comercializa seus produtos diretamente para consumidores finais.

Assim, a alegação de que os distribuidores são, na verdade, apenas consumidores finais, vai contra as provas constantes dos autos.

Repita-se, a Autuada é contribuinte substituto tributário em relação às remessas de mercadorias a este estado destinadas a revendedores e contribuinte inscritos para venda porta-a-porta a consumidor final.

E nesse caso, a base de cálculo do ICMS/ST é a prevista na Cláusula terceira do Convênio ICMS 45/99 e no art. 65 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

Convênio ICMS 45/99:

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.

Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02:

Art. 65. A base de cálculo do imposto relativo às operações com mercadorias destinadas a venda porta-a-porta ou em banca de jornal será o preço de venda a consumidor final constante de catálogo ou lista de preço emitido pelo remetente, acrescido do valor do frete, quando não incluído no preço da mercadoria.

(Grifos acrescidos).

Importante mencionar, em razão dos vários questionamentos da Impugnante em relação à base de cálculo do imposto prevista no referido convênio, que não se inclui na competência do órgão Julgador a negativa de aplicação de lei, decreto ou ato normativo, conforme o disposto no art. 182 da Lei nº 6.763/75.

Contudo, importante registrar que, diferentemente do entendimento externado pela Defesa, a base de cálculo eleita pelo legislador para o caso em exame respalda-se na Lei Complementar nº 87/96 (§6º do art. 8º). Confira-se:

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

§ 1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando:

I - da entrada ou recebimento da mercadoria ou do serviço;

I - da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço;

II - da saída subsequente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada;

III - ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do caput, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo. (Grifos acrescidos).

No tocante ao questionamento da Defesa que no caso seria aplicável as disposições contidas nos Protocolos ICMS nºs 27 a 40/99, que estipulam regras aplicáveis à ST interestadual entre os estados de São Paulo e Minas Gerais, os quais adotam a MVA na apuração do ICMS/ST, vale destacar que as regras postas no Convênio 45/99 são específicas para o caso em exame (vendas realizadas porta a porta) não se aplicando as disposições contidas naqueles protocolos.

E os preços das mercadorias constantes dos catálogos por ela emitidos para apuração da base de cálculo do ICMS/ST, não se confundem com a utilização de pauta fiscal, prática vedada pela Súmula nº 431, do STJ.

Corroborando o entendimento acima mencionado, a seguinte decisão do TJMG acerca de discussão similar a ora em exame (base de cálculo do ICMS/ST - preço máximo ao consumidor fixado pela câmara de regulação de medicamentos - CMED):

**EMENTA: <TRIBUTÁRIO - AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO - ICMS INCIDENTE SOBRE MEDICAMENTOS - VENDA A HOSPITAIS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - BASE DE CÁLCULO - PREÇO MÁXIMO AO CONSUMIDOR FIXADO PELA CÂMARA DE REGULAÇÃO DE MEDICAMENTOS (CMED) - VALOR DAS OPERAÇÕES INFERIOR - LEGALIDADE DA EXAÇÃO - PRECEDENTES DO STJ - TAXA SELIC - APLICABILIDADE - PEDIDO IMPROCEDENTE - SENTENÇA REFORMADA EM REEXAME NECESSÁRIO.**

A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE, PREVISTA PARA O ICMS, ENCONTRA FUNDAMENTO LEGAL NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, NA LEI COMPLEMENTAR N. 87/96, E NO ART. 128, DO CTN. REGULADA NO ESTADO DE MINAS GERAIS POR LEI ORDINÁRIA (LEI ESTADUAL N. 6763/75) E PREVISTA EM CONVÊNIO (N. 76/94), INCLUSIVE QUANTO ÀS OPERAÇÕES DE VENDA DE PRODUTOS MÉDICO-HOSPITALARES PARA HOSPITAIS E CONGÊNERES, CUMPRE O RECOLHIMENTO ANTECIPADO DO TRIBUTO.

CONSOANTE PRECEDENTES DO COLENO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, NÃO É ADMITIDA A COBRANÇA DO ICMS COM BASE NO VALOR DA MERCADORIA SUBMETIDO AO REGIME DE PAUTA FISCAL (SÚMULA N. 431), PORÉM, TAL SISTEMÁTICA NÃO SE CONFUNDE COM A UTILIZAÇÃO, PARA DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO, DO PREÇO MÁXIMO AO CONSUMIDOR (PMC)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ESTABELECIDO PELA CÂMARA DE REGULAÇÃO DE MEDICAMENTOS (CMED) E PUBLICADO EM PERIÓDICO ESPECÍFICO DO MERCADO DO PRODUTO VENDIDO, POSSIBILITANDO SUA PUBLICIDADE, COMO A ABCFARMA.  
(...)

(TJMG - AP CÍVEL/REEX NECESSÁRIO 1.0024.99.064199-5/001, RELATOR(A): DES.(A) ARMANDO FREIRE , 1ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 28/04/2015, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 13/05/2015)

E a aplicação das disposições contidas no Convênio ICMS 45/99, notadamente acerca da adoção da base de cálculo do imposto com base nos catálogos de vendas, às empresas que efetuam venda porta a porta já obteve respaldo em várias decisões judiciais, dentre as quais se destaca:

RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 26.138/SC  
RELATOR: MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES  
RECORRENTE: HERBALIFE INTERNATIONAL DO BRASIL LTDA.

RECORRIDO: ESTADO DE SANTA CATARINA

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÕES COM MERCADORIAS DESTINADAS A REVENDEDORES PARA VENDA PORTA-A-PORTA. REVOGAÇÃO DE TERMO DE ACORDO FIRMADO ENTRE A SECRETARIA DE FAZENDO DO ESTADO DE SANTA CATARINA E A IMPETRANTE. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE (RICMS/SC). NÃO OCORRÊNCIA DE INSTITUIÇÃO OU MAJORAÇÃO DE TRIBUTO. ATO REVOGADOR QUE NÃO PRODUZIU OFENSA AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL.

1. DEPREENDE-SE DOS AUTOS QUE O ATO IMPUGNADO - ATO DIAT 107/2006 DA SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO ESTADO DE SANTA CATARINA -- **REVOGOU** "TERMOS ADITIVOS E TERMOS DE ACORDO" FIRMADOS ENTRE TAL SECRETARIA E AS RESPECTIVAS EMPRESAS SIGNATÁRIAS, ENTRE AS QUAIS A IMPETRANTE (QUE FOI SIGNATÁRIA DO TERMO DE ACORDO 001/2003), E ESTABELECEU QUE PARA A DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS, NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, TAIS EMPRESAS DEVERÃO ADOTAR OS PREÇOS DE SEUS PRÓPRIOS CATÁLOGOS OU LISTAS DE PREÇOS OU AQUELES UTILIZADOS PELOS REVENDEDORES, "NOS TERMOS DO ART. 67 DO ANEXO 3 DO RICMS/SC, APROVADO PELO DECRETO Nº 2.870, DE 27 DE AGOSTO DE 2001" (FL. 89). O ATO REFERIDO, DE 13 DE DEZEMBRO DE 2006, ENTROU EM VIGOR NA DATA DE SUA PUBLICAÇÃO, SURTINDO EFEITOS A PARTIR DE 1º DE JANEIRO DE 2007.

2. A REVOGAÇÃO DO TERMO DE ACORDO 001/2003 SIGNIFICOU APENAS A ADEQUAÇÃO DA FORMA DE TRIBUTAÇÃO DAS

OPERAÇÕES COM MERCADORIAS DESTINADAS A REVENDADORES PARA VENDA PORTA-A-PORTA ÀS DISPOSIÇÕES PREVISTAS NO CONVÊNIO ICMS 45/99 (ALTERADO PELO CONVÊNIO ICMS 6/2006), NÃO HAVENDO, EM NENHUM MOMENTO, A EDIÇÃO DE LEI (OU MESMO ATO INFRALEGAL) QUE DETERMINOU A INSTITUIÇÃO OU MAJORAÇÃO DE TRIBUTO, RAZÃO PELA QUAL A EFICÁCIA DO ATO DIAT 107 DA SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO ESTADO DE SANTA CATARINA, A PARTIR DE 1º DE JANEIRO DE 2007, NÃO IMPLICOU OFENSA AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL (ART. 150, III, "C", DA CF/88).  
(...) GRIFOS ACRESCIDOS.

A decisão judicial mencionada pela Impugnante às fls. 11.416/11.418 trata-se de discussão acerca da prevalência de normas constantes de protocolos em detrimento a legislação local do estado destinatário, situação totalmente diversa da situação posta na impugnação (prevalência das regras dos diversos Protocolos firmados entre os estados de São Paulo e de Minas Gerais, para instituição da ST para variadas mercadorias, e das regras postas no Convênio 45/99).

No tocante à alegação de que optou pela utilização de MVAs em detrimento do preço sugerido na forma prevista no §1º do art. 65 do Anexo XV do RICMS/02, a seguir mencionado, destaca-se que conforme documentos acostados aos autos (fls. 10.054/10.059) tal regime não foi concedido, o que foi reconhecido no aditamento à impugnação (fls. 11.379). Portanto, não há que se falar na adoção da MVA para cálculo do ICMS/ST devido pela Autuada.

Sobre essa alegação da Defesa, deixou consignado a Fiscalização;

Verifica-se outro equívoco da Impugnante às fls. 2217 a 2219, §§146 a 153 da impugnação ao alegar que não se pode desconsiderar que a Defendente, faz jus ao cálculo do tributo mediante a adoção de "MVAs" sobre o preço praticado, nos termos do §1º do art. 65, que se faculta ao contribuinte, por opção formalizada mediante comunicação previa a SEFAZ/MG, calcule o ICMS-ST devido nas operações com revendedores que atuam na sistemática da venda direta mediante a aplicação de "MVA" sobre o preço de revenda, pois em 14/11/2008, à fl. 9588, a Defendente submeteu pedido a SEFAZ/MG no sentido de que lhe fosse atribuído um regime especial de recolhimento do ICMS-ST (doc. 16), nos mesmos moldes daqueles utilizados por outras empresas do setor.

Às fls. 10054 a 10094, o Fisco junta documentos e abre vista à Impugnante, realizada às fls. 10095 a 10124, trazendo aos autos ratificação a defesa às fls. 10126 a 10128 e fl. 10215, §190, na qual reconhece que, de fato, o referido pedido acabou não sendo deferido.

Nos documentos juntados pelo Fisco, encontra-se o referido pedido, aliás, vários pedidos, todos indeferidos pelos motivos acostados aos autos.

Vejamos os dizeres da vontade da Requerente à fl. 10054, *“vem por meio deste, nos termos do Convênio 45/99, de 23 de julho de 1999, (sistema porta a porta, o mesmo utilizado pelas empresas Avon Cosméticos Ltda. e Natura Cosméticos S/A), REQUERER REGIME ESPECIAL DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.”*

A mesma vontade foi declarada, repetidas vezes, conforme se observa nos documentos juntados pelo Fisco.

Em que pese a tese da Impugnante, que independentemente do desfecho do referido pedido quanto ao deferimento do regime especial, ou da exatidão dos termos em que foi formulado, vale que, nos termos do art.112 do Código Civil, *“nas declarações de vontade se atendera mais a intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem”* neste quesito não pode ser alterado o feito fiscal.

Há de se notar que os pedidos de Regime Especial celebrados com a SEF/MG têm suas normas estabelecidas no CAPÍTULO V - Dos Regimes Especiais, arts. 49 a 64, do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Para o caso específico, citamos a Consulta de Contribuinte nº 051/2009, em resposta no item 1, abaixo transcrita:

(...)

Às fls. 10071 a 10076, para análise do pedido, o Fisco notifica a Requerente a apresentar documentos e informações sobre qual base de cálculo pretende adotar para reter e recolher o ICMS-ST.

Os motivos de indeferimentos, em sua maioria, são por falta de atendimento de intimações, nas quais objetivava a sanear o pedido requerido, nos termos do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Portanto, não podendo considerar o argumento de que ao menos se deve compreender tal requerimento sob a perspectiva no qual o contribuinte efetivamente optou por calcular o tributo por "MVA", de forma consentânea com sua manifestação de vontade.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Frisa-se que os preços sugeridos nos catálogos, emitidos pelo remetente das mercadorias, como no caso em exame, foram eleitos pelo legislador como base de cálculo das operações objeto da autuação em comento, que não se inclui na competência do órgão Julgador a negativa de aplicação de lei, decreto ou ato normativo, conforme o disposto no art. 182 da Lei nº 6.763/75.

Ademais, a eventual venda do produto abaixo ou acima do preço fixado em tais catálogos, não afetará o preço final presumido, dado o caráter definitivo do ICMS/ST, em relação ao período autuado, conforme entendimento jurisprudencial aplicável nesse período.

Não socorre também a Autuada o estudo apresentado pela Defesa, elaborado pela ABEVD – Associação Brasileira de Vendas Diretas, denominado Cálculo das Margens de Valor Agregado para o Canal de Venda Direta de BCFT no Estado de São Paulo (fls. 2.327/2372). Ressalte-se que tais análises referem-se a pesquisa realizada no estado de São Paulo.

Nesse sentido já decidiu este Conselho de Contribuintes:

ACÓRDÃO: 4.396/15/CE

(...)

NÃO SOCORRE TAMBÉM A RECORRENTE/AUTUADA O ESTUDO POR ELA APRESENTADO, ELABORADO PELA ABEVD – ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE VENDAS DIRETAS, DENOMINADO CÁLCULO DAS MARGENS DE VALOR AGREGADO PARA O CANAL DE VENDA DIRETA DE BCFT NO ESTADO DE SÃO PAULO (FLS.. 827/868). RESSALTE-SE QUE TAIS ANÁLISES REFEREM-SE À PESQUISA REALIZADA NO ESTADO DE SÃO PAULO.

Alega a Impugnante que foram desconsiderados recolhimentos de ICMS/ST por ela efetuados no período autuado, no montante de R\$ 3.754.043,31 (três milhões, setecentos e cinquenta e quatro mil, quarenta e três reais e trinta e um centavos).

Sobre esse questionamento importante transcrever a fala da Fiscalização:

*“Equivoca-se a Impugnante ao alegar que o fisco cometeu erro primário ao não considerar a totalidade do valor pago a título de ICMS/ST. Conforme mencionado alhures, basta uma simples lógica aritmética para constatar que claudicam os argumentos da Contendora neste sentido. As guias de pagamento juntadas serviram para quitar o tributo que foi apurado e destacado pela Impugnante, mas não se prestam para afastar a presente exigência fiscal que desde o início exige somente a diferença retida e recolhida a menor.*

*O quadro resumido apresentado pela Impugnante não se presta para esclarecer a questão porque compara grandezas diferentes. A primeira coluna refere-se ao que a Contendora alega ter recolhido sendo que o ICMS/ST que foi destacado nas NFe que deve corresponder ao que foi recolhido não está sendo exigido nos autos em análise. Por isso o fisco mencionou anteriormente que é parte estranha à presente exigência fiscal.*

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*Basta analisar a primeira linha do Anexo “A” de fls. 20 para se constatar que o fisco está a exigir apenas a diferença entre o ICMS/ST apurado pelo fisco com fulcro no preço do catálogo e o valor retido pela Impugnante.*

*A seguir reproduzem-se as colunas do referido Anexo “A” de fls. 20 que se referem ao tema em análise.*

<i>NFe</i>	<i>Descrição</i>	<i>BC ST DESTACADA</i>	<i>VLR ST DESTACADO</i>	<i>PREÇO CATÁLOGO</i>	<i>BCSTFIS APURADA</i>	<i>VLRSTFIS APURADO</i>	<i>DIFERENÇA VLRST</i>
95156	Loção hidr. Desod. abacaxi	15,61	1,49	17,70	17,70	1,87	0,38

*É claro como a luz solar que as GNRE apresentadas, ou o montante que a Impugnante alega ter recolhido, somente pode se referir à parcela que foi retida e recolhida a menor, que na transcrição acima é o valor de R\$ 1,49 da coluna “VLR ST DESTACADO”. A diferença entre R\$ 1,87 (VLRSTFIS APURADO) e o mencionado valor de R\$ 1,49 que corresponde a R\$ 0,38 grafados na coluna “DIFERENÇA VLRST” é que está sendo exigida pela autuação em combate.*

*Por isso o fisco explicitou que os recolhimentos apresentados são estranhos à autuação em análise porque esses valores não foram sequer autuados. Aceitar que tais recolhimentos sejam deduzidos do crédito tributário em questão significa quitar a presente exigência fiscal com valores que já quitaram parcela do tributo não exigido no caso presente.*

*Ipsa facto, para quitar o ICMS/ST em comento não podem ser considerados os pagamentos apresentados pela Impugnante.”*

Como destacado pela Fiscalização, é de fácil percepção, ao se analisar a apuração contida no Anexo A que se encontra na mídia eletrônica de fls. 11.363, que os recolhimentos efetuados pela Impugnante, a título de ICMS/ST, referem-se à parcela do ICMS/ST já destacada nos documentos fiscais emitidos, portanto, não se referem ao ICMS/ST que não foi recolhido, objeto da autuação em exame, em razão da utilização da base de cálculo do imposto incorreta.

Nesse sentido, pede-se vênha para reproduzir excerto do demonstrativo de apuração retro (foram excluídas colunas da planilha desnecessárias para o deslinde da controvérsia devido ao tamanho da mesma):

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NUMNF	DEMISSAO	DESCRICAO	U N I D	QTD	COM	VLRPROD	BCICMS	ALIQ		BCST	ALQST	VLRST	Preço de catálogo	ALQST		DIFERENÇA BCST	DIFERENÇA VLRST	MULTA REVALUACAO Art. 56-II-§2º-1	MULTA ISOLADA Art. 55-VII	
								ICMS	%					FIS	BCSTFIS					
003998029	02/01/2013	OLEO EM GEL ILLUMINADOR DESODORANTE JEQUITI EU SINTO AMBAR, 2	UN	1		16,66	16,66	12	1,99	23,79	18	2,29 ciclo 2013 01	26,90	18	26,90	2,84	3,11	0,55	0,55	0,62
003998029	02/01/2013	SHAMPOO JEQUITI EU SINTO AMBAR CABELOS NORMAIS, 200ML	UN	2		12,40	12,40	12	1,48	17,71	25	2,84 ciclo 2013 01	10,90	25	21,80	3,96	4,09	1,02	1,02	0,82
003998029	02/01/2013	DELMACADOR LIQUIDO PARA OLHOS JEQUITI ELAS VERDE, 2,5ML	UN	1		8,25	8,25	12	0,99	11,78	25	1,95 ciclo 2013 01	14,50	25	14,50	2,63	2,72	0,68	0,68	0,54
003998029	02/01/2013	SHAMPOO ANTIRRRESQUO JEQUITI FYO PROFESSIONAL, 250ML	UN	1		9,62	9,62	12	1,15	13,74	25	2,28 ciclo 2013 01	16,90	25	16,90	3,07	3,16	0,79	0,79	0,63
003998029	02/01/2013	BATOM JEQUITI MAIS ELAS INTENSO, 4G	UN	1		5,52	5,52	12	0,66	7,88	25	1,31 ciclo 2013 01	9,70	25	9,70	1,76	1,82	0,45	0,45	0,36
003998029	02/01/2013	ESMALTE JEQUITI AVIVA - NAZCA, 9ML	UN	1		3,35	3,35	12	0,40	4,78	25	0,79 ciclo 2013 01	5,90	25	5,90	1,07	1,12	0,28	0,28	0,22
003998029	02/01/2013	ESMALTE JEQUITI AVIVA - ATAKAMA, 9ML	UN	2		6,72	6,72	12	0,80	9,59	25	1,59 ciclo 2013 01	5,90	25	11,80	2,14	2,21	0,55	0,55	0,44
003998029	02/01/2013	ESMALTE JEQUITI AVIVA - NORONHA, 9ML	UN	1		3,35	3,35	12	0,40	4,78	25	0,79 ciclo 2013 01	5,90	25	5,90	1,07	1,12	0,28	0,28	0,22
003998029	02/01/2013	ESMALTE JEQUITI AVIVA - SAARA, 9ML	UN	1		3,35	3,35	12	0,40	4,78	25	0,79 ciclo 2013 01	5,90	25	5,90	1,07	1,12	0,28	0,28	0,22
003998029	02/01/2013	DUO KAJAL E SOMBRA LIQUIDA JEQUITI ELAS SUMMER LOVE VERDE PE	UN	1		9,62	9,62	12	1,15	13,74	25	2,28 ciclo 2013 01	16,90	25	16,90	3,07	3,16	0,79	0,79	0,63
003998029	02/01/2013	COLONIA DESODORANTE SPLASH JEQUITI EU DESEJO FRUTAS VERMELHA	UN	1		5,80	5,80	12	0,69	0,01	1	0,34 ciclo 2013 01	27,90	18	27,90	4,32	27,89	3,98	3,98	5,38
003998029	02/01/2013	COLONIA JEQUITI MAIS4, 60ML	UN	1		6,84	6,84	12	0,82	0,01	1	0,41 ciclo 2013 01	32,90	18	32,90	5,10	32,89	4,69	4,69	6,58
003998029	02/01/2013	COLONIA DESODORANTE FEMININA ELAS ROCK PARTY, 60ML	UN	1		13,81	13,81	12	1,65	0,01	1	0,82 ciclo 2013 01	49,90	18	49,90	7,32	49,89	6,50	6,50	9,97

Nota-se que o ICMS/ST destacado nas notas fiscais emitidas pela Autuada – coluna: VLRSTDESTACADO (os quais são objeto do recolhimento por ela efetuado mensalmente a título de ICMS/ST) foi abatido do valor do ICMS/ST apurado pela Fiscalização – coluna: VLRFISAPURADO (imposto não destacado e não recolhido pela Autuada).

Ressalta-se, da metodologia utilizada para apuração do ICMS/ST não recolhido, que a Fiscalização ao abater o valor do ICMS/ST destacado nas notas fiscais, pela Autuada, do ICMS/ST apurado no trabalho fiscal levou em consideração o ICMS/ST já recolhido para os documentos fiscais/itens autuados.

A Impugnante confunde-se em suas alegações por entender que todas as notas fiscais emitidas no período e todos os itens nelas constantes são objeto do presente lançamento, o que não procede conforme demonstrado acima pela Fiscalização.

Dessa forma, razão não assiste à Impugnante em sua alegação.

Sobre o questionamento de que foram desconsideradas as remessas de produtos para demonstração, uso e consumo e doações, vale reproduzir os esclarecimentos consignados na Manifestação Fiscal às fls. 10.398/10.400:

### **III.3.3 - Da indevida consideração de operações não sujeitas à substituição tributária (fl. 2229)**

*Não logra êxito ao tentar afastar a exigência fiscal a Impugnante ao alegar às fls. 2229 a 2238 (§§185 a 211 da impugnação) que o Fisco considerou, indevidamente, na composição das operações sujeitas ao ICMS-ST, remessas que (a) destinavam material de trabalho aos revendedores, (b) remessas de itens ao revendedor, a título de bonificação, para seu uso próprio e (c) remessas de produtos a título de demonstração para Gerentes de Vendas, empregados da Defendente, para fins de utilização em eventos conforme detalhado a seguir nos tópicos específicos.*

(...)

#### **Da Remessa de Material de Apoio e Brindes aos Revendedores (fl. 2230)**

*Em nada afeta o feito fiscal a menção que a Impugnante faz às fls. 2230 (§189 da impugnação) ao material gráfico, aos talões de pedidos, aos próprios*

*catálogos, sacolas de papel para embalagem dos produtos, estojos de maquiagem para demonstração e às próprias amostras dos produtos.*

*Tal menção poderia induzir erroneamente que neste auto de infração todos esses tipos de produtos foram tributados cobrando-se o ICMS-ST. Entretanto, com exceção das sacolas de papel para embalagem dos produtos, nenhum outro produto acima consta no ANEXO B, de fls. 74 a 88, sendo oportuno esclarecer o motivo das sacolas constar na cobrança do ICMS-ST. Notória a existência de operação subsequente para este tipo de mercadoria, pois ao vender quaisquer mercadorias, a Revendedora as coloca em sacolas de papel para embalagem, ou seja, acompanham as mercadorias em operação subsequente.*

*Quanto à **bonificação** ou brinde, de quaisquer outras mercadorias, mesmo que não constam mais nos catálogos, não se pode afirmar categoricamente que seu destino, pelas Revendedoras, não será objeto de operação subsequente.*

*Vale demonstrar que no art. 2º, inciso VI, do RICMS, PARTE GERAL, a previsão da ocorrência do fato gerador na saída de mercadoria, inclusive em decorrência de bonificação:*

**RICMS/02**

Art. 2º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

VI - na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

*Notamos pela própria declaração da Impugnante às fls. 2232 (§194 da impugnação) que destaca que a bonificação, via de regra, são de itens que já não mais constam do catálogo, ou seja, retirados da veiculação de vendas.*

*Assevera-se que no art. 190, §1º, do RICMS, PARTE GERAL, brinde é considerado a mercadoria que, não constituindo objeto normal da atividade do contribuinte, tenha sido adquirida para distribuição gratuita a consumidor ou a usuário final.*

**RICMS/02**

**CAPÍTULO XVII**

**Das Operações Relativas a Distribuição e a Entrega de Brinde ou Presente**

Art. 190 - O contribuinte que adquirir brinde ou presente para distribuição direta a consumidor ou usuário final deverá:

.....  
§ 1º - Considera-se brinde ou presente a mercadoria que, não constituindo objeto normal da atividade do contribuinte, tenha sido adquirida para distribuição gratuita a consumidor ou a usuário final.



*Portanto, não assiste razão à Impugnante no que se refere à arguição de não aplicação da substituição tributária nas remessas de bonificação de mercadorias e de brinde, sendo nesse caso não ser efetivamente brinde, vez que ficou descaracterizada a mercadoria remetida.*

*Da Manifestação Fiscal às alegações apresentadas nos tópicos:*

*Das Remessas Destinadas às Gerentes de Vendas (fl. 2233)*

*O CFOP 6.912 - utilizado para operações de Remessas de mercadorias ou bens para demonstração, prescinde que essas devem retornar ao estabelecimento emissor, do documento fiscal DANFE, sendo que o retorno das mercadorias será acobertado ou acompanhado pelas notas fiscais ou DANFEs emitido no momento das remessas, quando o destinatário for o próprio remetente. Se o destinatário for pessoa diversa do remetente, os retornos deverão ser acobertados por notas fiscais de emissão do próprio destinatário ou por Nota Fiscal Avulsa, na quais deverão constar o número, série, data e valor da nota fiscal que acobertou a remessa para demonstração.*

*Importante anotar que nas operações de remessas de mercadorias para demonstração não há a transferência de propriedade das mercadorias, assim faz-se necessário o retorno dessas ao estabelecimento emissor do documento fiscal, o qual é o seu proprietário.*

*No caso, sabemos que as mercadorias foram remetidas para Gerentes de Vendas, portanto, o próprio documento fiscal que acobertou a saída deve retornar acompanhando a mercadoria, feito isto, a Impugnante deveria emitir documentos fiscais de entrada com o CFOP 2.913- Retorno de mercadorias ou bens remetidos para demonstração.*

*A inexistência do CFOP 2.913, na escrituração fiscal da Impugnante, demonstra que as mercadorias das operações de remessas com o CFOP 6.912, não tiveram seu destino efetivamente para demonstração, não se conhecendo quais foram os reais destinos dessas mercadorias e qual é a finalidade exata que essas remessas disfarçam.*

*Para esta finalidade, demonstração, a Impugnante tem o recurso da AMOSTRA GRÁTIS, para demonstrar e explicar a funcionalidade e benefício, como exposto essas intenções nos §§203 e 207, fl. 2235 e 2236, da impugnação.*

*Quanto às mercadorias com descrição AMOSTRA GRÁTIS, na embalagem, contendo as expressões "AMOSTRA GRÁTIS" e "VENDA PROIBIDA" de forma clara e não removível, o Fisco não trouxe aos autos a cobrança do ICMS-ST dessas, pois se sabe que seu uso será para demonstrar e explicar a funcionalidade e benefício.*

*Certo é que a Impugnante utiliza desse subterfúgio remetendo as mercadorias em embalagem comercial, anote-se em grande quantidade, para deixar de reter e recolher o ICMS-ST devido.*

*Portanto, o Fisco afirma que é devida a cobrança do ICMS-ST incidente nas operações com mercadorias realizadas com o CFOP 6.912, as quais não se compravam o retorno dessas, vez que há ausência do CFOP 2.913, na escrituração fiscal da Impugnante."*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como observado pela Fiscalização, nas aquisições de mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, inclusive em operações interestaduais ou de importação de bens para distribuição como brinde, cabe a aplicação de substituição tributária ou antecipação, conforme determinado no inciso I do art. 1º do RICMS/02 c/c os arts. 12 a 16 da Parte 1 do Anexo XV do referido Regulamento. Esse entendimento é corroborado por várias respostas de Consultas de Contribuintes, dentre as quais se destaca:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 115/2009  
(MG de 02/06/2009)

PTA Nº : 16.000229452-09

CONSULENTE : Sempre Editora Ltda.

ORIGEM : Contagem - MG

ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - OPERAÇÕES COM BRINDES - Nas aquisições de mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, inclusive em operações interestaduais ou de importação de bens para distribuição como BRINDE, cabe aplicação de substituição tributária ou antecipação, conforme determinado no inciso I do art. 1º da Parte Geral do RICMS/02 c/c arts. 12 a 16 da Parte 1 do Anexo XV desse Regulamento.

No tocante às bonificações, vale dizer que o STJ pacificou o entendimento de que há incidência do ICMS/ST sobre tal rubrica (REsp 715.255/MG, e reafirmado pela Segunda Turma, ao apreciar o REsp 1.041.331/RJ).

Quanto às remessas de mostruário, é pertinente transcrever os dispositivos legais que dispõem sobre tal hipótese:

### Anexo IX do RICMS/02

(CAPÍTULO LXI)

#### **Das Operações com Mercadorias Destinadas a Demonstração e Mostruário**

Art. 452. Os contribuintes que realizarem operações com mercadorias destinadas a demonstração e mostruário, para cumprimento de suas obrigações tributárias, observarão o disposto neste Capítulo.

Art. 453. Considera-se demonstração a operação pela qual o contribuinte remete mercadorias a terceiros, em quantidade necessária para se conhecer o produto, desde que retornem ao estabelecimento de origem em 60 (sessenta) dias.

§ 1º Na saída de mercadoria destinada a demonstração, o contribuinte deverá emitir nota fiscal que conterá, além dos demais requisitos, as seguintes indicações:

I - no campo natureza da operação: Remessa para Demonstração;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - no campo do CFOP: o código 5.912 ou 6.912, conforme o caso;

III - do valor do ICMS, quando devido;

IV - no campo Informações Complementares: Mercadoria remetida para demonstração.

§ 2º O trânsito de mercadoria destinada a demonstração, em todo o território nacional, deverá ser efetuado com a nota fiscal prevista no *caput* desde que a mercadoria retorne no prazo previsto no artigo anterior.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se, também, no que couber, as operações internas, observado o disposto no item 7 e nas notas 1 a 4, todos do Anexo III.

Art. 454. Considera-se operação com mostruário a remessa de amostra de mercadoria, com valor comercial, a empregado ou representante, desde que retorne ao estabelecimento de origem em 90 (noventa) dias.

§ 1º Não se considera mostruário aquele formado por mais de uma peça com características idênticas, tais como, mesma cor, mesmo modelo, espessura, acabamento e numeração diferente.

§ 2º Na hipótese de produto formado por mais de uma unidade, tais como, meias, calçados, luvas, brincos, somente será considerado como mostruário se composto apenas por uma unidade das partes que o compõem.

§ 3º O prazo previsto no *caput* poderá ser prorrogado, por até igual período, a critério do Chefe da Administração Fazendária a que o remetente estiver circunscrito.

Art. 455. Na saída de mercadoria destinada a mostruário o contribuinte deverá emitir nota fiscal indicando como destinatário o seu empregado ou representante, que conterà, além dos demais requisitos, as seguintes indicações:

I - no campo natureza da operação: Remessa de Mostruário;

II - no campo do CFOP: o código 5.949 ou 6.949, conforme o caso;

III - do valor do ICMS, quando devido, calculado pela alíquota interna prevista para a operação;

IV - no campo Informações Complementares: Mercadoria enviada para compor mostruário de venda.

Parágrafo único. O trânsito de mercadoria destinada a mostruário, em todo o território nacional, deverá ser efetuado com a nota fiscal prevista no *caput* desde que a mercadoria retorne no prazo previsto no artigo anterior.

(...)

**Art. 457.** No retorno das mercadorias de que trata este Capítulo, o contribuinte deverá emitir nota fiscal relativa à entrada das mercadorias, exceto na hipótese retorno de mercadoria remetida em demonstração para contribuinte do ICMS, hipótese em que este deverá emitir nota fiscal com o nome do estabelecimento de origem como destinatário.

Parágrafo único. Tratando-se de emissão de NF-e, o retorno da mercadoria será acompanhado pelo DANFE.

Como menciona a Fiscalização, o procedimento adotado pela Autuada em relação às remessas de produtos para mostruário/demonstração, como alegado na peça de defesa, não encontra respaldo na legislação, uma vez que em relação às operações com mercadorias realizadas com o CFOP 6.912 não se comprovou o retorno das mercadorias remetidas em razão da ausência do CFOP 2.913 na escrituração fiscal da Impugnante.

Convém mencionar que pretendendo a Impugnante, como qualquer outro contribuinte, adotar qualquer procedimento diferente daquele previsto na legislação, deverá pleiteá-lo junto a SEF/MG que decidirá sobre o pedido, analisando as peculiaridades de cada caso específico e a conveniência de sua adoção, observando que não poderá dificultar a ação da Fiscalização, nem acarretar prejuízos à Fazenda Pública, nos termos do art. 49 e seguintes do RPTA.

Vale dizer que a circulação de mercadoria encontra-se no campo de incidência do ICMS, conforme competência para a sua instituição atribuída pela Constituição da República de 1988 aos estados e ao Distrito Federal. No entanto, a demonstração/mostruário de mercadoria, que tem por objetivo a apresentação do produto a possíveis clientes, tem tratamento tributário diferenciado.

Por outro lado, é sabido que para ocorrência da substituição tributária há que se verificar a hipótese de operações subsequentes.

Nesse sentido, importante mencionar que a Impugnante não comprovou que as mercadorias enviadas para demonstração/mostruário, de fato, não foram comercializadas, uma vez que não retornaram ao estabelecimento autuado.

Assim, como as mercadorias enviadas aos seus clientes a título de demonstração/mostruário não retornaram ao estabelecimento remetente, resta descaracterizada a remessa para fins de demonstração/mostruário, a qual tem requisitos próprios listados na legislação.

A legislação tributária é clara ao determinar que nos casos em que a mercadoria, anteriormente enviada para demonstração/mostruário, não retornar nos prazos estipulados, ficará descaracterizada a suspensão, considerando-se ocorrido o fato gerador do imposto na data da remessa.

Portanto, como não restou configurado o retorno das mercadorias remetidas para mostruário/demonstração pela Autuada, restando descaracterizada a remessa para fins de demonstração/mostruário, corretas são as exigências de ICMS/ST.

Sobre a alegação de erros referentes à utilização de catálogos em períodos diversos das operações, importante reproduzir a fala da Fiscalização:

*“O Fisco reconheceu parte dos argumentos da Impugnante, mormente no que tange aos alegados erros de preços dos catálogos. Portanto, no que tange aos 62.116 registros (§§37 e 38 da impugnação, fl. 2175 e §55 do aditamento, fl. 10164) com valores de referência que não condizem com aquele constante do catálogo (base de cálculo ST utilizada diferente a do preço de catálogo), foram constatados 60.872 registros com valor de referência, utilizado inicialmente, menor que o do catálogo e 1.244 registros com valor de referência, utilizado inicialmente, maior que o do catálogo, sendo todos corrigidos e retificados tanto os valores de ICMS-ST quanto os de BCST (dif de preço de catálogo < 0 e dif de preço de catálogo > 0). As expressões denominadas “dif de preço de catálogo < 0 e dif de preço de catálogo > 0”, para esses 62.116 registros, foram trazidas pela Impugnante e constam das planilhas de fl. 9370 (doc. 09 da impugnação).*

*A retificação feita pelo Fisco também incluiu as operações realizadas com os registros relativos à mercadoria “PULSEIRA ESTRELA” (argumentada no §37, fl. 2175 da impugnação) e que não figura mais a contestação dessas no aditamento da Impugnação.*

*O Fisco acatou a alegação do §42, à fl. 2176 da impugnação, referente aos 782 registros incluindo a mercadoria SABONETE LIQUIDO INTIMO PARA JOVENS – HIGIE – ALGODÃO – 210 (argumento §41, fl. 2176, da impugnação) e reformulada a exigência conforme reformulação de fls. fls. 10130 a 10136. Tanto assim que às fls. 10165 a 10167 (§§ 58 a 64 do aditamento da impugnação) e também à fl. 10227 (§§225 a 228 do aditamento da impugnação) a Impugnante alega que a fiscalização reconheceu o equívoco e que os 782 registros foram corrigidos.*

*Informe-se que não contesta mais a mercadoria SABONETE LIQUIDO INTIMO PARA JOVENS – HIGIE – ALGODÃO – 210 (argumento §41, fl. 2176, da impugnação).*

*Em relação aos 638.115 registros, alegados nos §§43 a 44, à fl.2176 da impugnação, com valores de referência usados pelo Fisco de ciclos que já não se encontravam vigentes, o Fisco faz abaixo o seguinte comentário:*

*Nesta argumentação, a Impugnante alega que os catálogos possuem validade dentro de determinado ciclo, ou seja, que está limitado a determinado período de vigência, e por esse motivo, traz aos autos, para esses 638.115 registros, usando a expressão “NÃO UTILIZAR”, podendo ser confirmado essa expressão à fl. 9370, nas planilhas coluna “AQ” (CD doc. 09).*

*Nos termos do art. 65, do ANEXO XV, do RICMS/MG, abaixo transcrito, a base de cálculo para apuração da substituição tributária será o preço de venda a consumidor final constante de catálogo ou lista de preço emitido pelo remetente, não trazendo nenhuma limitação relativa ao período de publicação, pois não poderia ser*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*diferente, senão com essa limitação, estaríamos diante de ausência de base de cálculo para apuração do ICMS-ST, quando conhecemos que a Autuada pratica a venda de mercadorias mesmo não as publicando constantemente.*

(...)

*Analizando esses registros, o Fisco constatou que nesse conjunto, existiam outros 48.607 registros com valor de referência que não condizem com aquele constante do catálogo, ou seja, os preços eram promocionais, sendo esses 48.607 registros corrigidos e retificados os valores de ICMS-ST e de BCST (NÃO UTILIZAR).*

(...)

Sobre essa discussão, a Assessoria do CC/MG exarou a Diligência de fls. 10.437 (item 2) aos seguintes termos:

*Informe se, na utilização de preços constantes em catálogos referentes a “ciclos” não vigentes na data da remessa das mercadorias, foi observado o disposto nos arts. 51, inciso I da Lei nº 6.763/75 e 53, inciso I e 54 do RICMS/02. Justifique a resposta.*

Em atendimento ao questionamento retro, a Fiscalização manifestou-se às fls. 10.442/10.443 aos seguintes termos:

*“ Em relação aos 638.115 registros, alegados nos §§ 43 a 44, às fls. 2.176 da impugnação, com valores de referência usados pelo Fisco de ciclos que já não se encontravam vigentes, o Fisco faz o seguinte comentário:*

*No presente caso, reiteramos, que nos termos do art. 65, do Anexo XV, do RICMS/MG, abaixo transcrito, a base de cálculo para apuração da substituição tributária será o preço de venda a consumidor final constante de catálogo ou lista de preço emitido pelo remetente:*

(...)

*Na ausência de publicação do preço do catálogo o Fisco utilizou o arbitramento dos preços com base em catálogos referentes a “ciclos” não vigentes na data das remessas das mercadorias, motivação na qual foi observado o disposto nos termos do art. 53, inciso I, da Lei nº 6.763/75 c/c os art. 53, inciso I, e art. 54, inciso V, da Parte Geral do RICMS/02, notadamente o preço divulgado por organismos especializados, conforme abaixo transcritos:*

### **Lei nº 6.763/75**

Art. 51 - O valor das operações ou das prestações poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal, na forma que o regulamento estabelecer e sem prejuízo das penalidades cabíveis, quando:

I - o contribuinte não exibir à fiscalização os elementos necessários à comprovação do valor da operação ou da prestação, inclusive nos casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais;

RICMS/02

Art. 53. O valor da operação ou da prestação será arbitrado pelo Fisco, quando:

I - não forem exibidos à fiscalização os elementos necessários à comprovação do valor da operação ou da prestação, inclusive nos casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais;

Art. 54. Para o efeito de arbitramento de que trata o artigo anterior, o Fisco adotará os seguintes parâmetros:

(...)

V - o valor fixado por órgão competente, hipótese em que serão observados os preços médios praticados, nos 30 (trinta) dias anteriores, no mercado da região onde ocorrer o fato gerador, ou o preço divulgado ou fornecido por organismos especializados, quando for o caso;

Justificamos que a legislação pertinente não traz nenhuma limitação relativa ao período de publicação, pois não poderia ser diferente, senão, caso houvesse essa limitação, estaríamos diante de ausência de base de cálculo para a apuração do ICMS/ST, quando desconhecemos que a Autuada continua praticando a venda de mercadorias mesmo não as publicando constantemente.

Às fls. 10.137, na mídia DVD, o Fisco produziu planilha denominada NÃO UTILIZAR, constando os 638.115 registros, que foi usado a expressão “NÃO UTILIZAR, na qual adiciona a coluna “AI” (localização nos catálogos) indicando as páginas dos catálogos que os preços são periodicamente publicados.

(...) (Grifos acrescidos).

Verifica-se, pois, que a Fiscalização, em relação às remessas de mercadorias para este estado, para as quais não foram apresentados pela Autuada catálogos de preços vigentes, corretamente observou o disposto nos arts. 51, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e 53, inciso I e 54 do RICMS/02, acima reproduzidos.

Constata-se dos autos que a Impugnante não trouxe qualquer prova material que refutasse a metodologia de cálculo levada a cabo pela Fiscalização, conforme lhe faculta o §2º do art. 54 da Parte Geral do RICMS/02, no caso vertente, limitando-se a adotar argumentos marginais que não afetam o cerne deste “quantum” apurado.

Art. 54 (...)

§ 2º O valor arbitrado pelo Fisco poderá ser contestado pelo contribuinte, mediante exibição de documentos que comprovem suas alegações.

No que concerne ao procedimento de arbitramento da base de cálculo, frise-se que sua motivação encontra-se de forma clara nos presentes autos.

Esclarece a Fiscalização que promoveu o arbitramento, uma vez que não foram apresentados pela Autuada os catálogos referentes ao período em que arbitrou o preço das mercadorias.

Dessa forma, na ausência de catálogo contendo o preço da mercadoria para alguns ciclos, corretamente baseou a Fiscalização, para apuração do ICMS/ST, em catálogos de preços, de emissão da Autuada, publicados em períodos próximos à ocorrência dos fatos geradores.

Da alegação de descon sideração das promoções veiculadas nos catálogos:

Essa discussão não mais remanesce tendo em vista que a Fiscalização retificou o crédito tributário acatando os questionamentos da Defesa.

Sobre essa discussão destaca a Fiscalização:

*“Em que pese os mesmos argumentos foram apresentados às 2172/2176, §§39 a 42, trazendo a existência de 782 registros com valores de referência promocionais, citando como exemplo da mercadoria SABONETE LIQUIDO INTIMO PARA JOVENS – HIGIE – ALGODÃO – 210, o Fisco reconheceu as descon siderações de preços promocionais e promoveu retificação às fls. 10130 a 10137.*

*Em relação aos 782 registros (§42 da impugnação fl. 2176 e §§ 58 a 64 do aditamento da impugnação) com valores de referência promocionais, foram contatados 781 registros com valor de referência maior que o do catálogo e apenas 1 registro com valor de referência menor que o do catálogo, sendo todos corrigidos e retificados os valores de ICMS-ST e de BCST (**dif de preço de promoção < 0 e dif de preço de promoção > 0**). As denominações “dif de preço de promoção < 0 e dif de preço de promoção > 0”, para esses 782 registros, foram trazidas pela Impugnante e constam das planilhas de fl. 9370 (doc. 09 da impugnação).*

*Às fls. 10165 a 10167 (§§ 58 a 64 do aditamento da impugnação), também à fl. 10227 (§§225 a 228 do aditamento da impugnação) a respeito desses registros, a Impugnante alega que a fiscalização reconheceu o equívoco e que os referidos 782 registros foram corrigidos.*

*Informe-se que não contesta mais a mercadoria SABONETE LIQUIDO INTIMO PARA JOVENS – HIGIE – ALGODÃO – 210 (argumento §41, fl. 2176, da impugnação).*

*Por conseguinte, não procedem mais as alegações da Impugnante quanto à indevida descon sideração das promoções veiculadas, vez que os cálculos, relativos à retificação dos 782 registros, além dos efetuados pelo Fisco, estão alinhados com o disposto no art. 142, do CTN, pois o cálculo do montante do tributo devido foi realizado estritamente nos termos legais, devendo prosseguir o feito fiscal. “*



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Da alegação de adoção de alíquotas erradas:

Destacou a Fiscalização sobre a discussão em exame:

*“Quanto aos **1.166** registros, alegados às fls. 2176 a 2177 (§§45 e 46 da impugnação), a Impugnante alega que o Fisco adotou alíquotas erradas, porém foram constatados, pelo Fisco, o total de 1.174 registros relativos a essas mercadorias, e que somente na mercadoria com código 99080119 e descrição **MOUSSE HIDRATANTE REFRESCANTE CORPORAL JEQUITI VIDA ABACAXI**, com 137 registros, foram realmente constatadas as alíquotas erradas, sendo corrigidos e retificados os valores de ICMS-ST e de BCST (dif de alíquota ST) desses registros.*

*Na oportunidade, o Fisco, apresenta abaixo as alíquotas questionadas pela Impugnante e utilizadas pelo Fisco.*

QTD	CODPROD	DESCRICAO	NCM	ALIQ. ST %	ALIQ. ST FIS %
3	99034157	SABONETE EM BARRA VEGETAL JEQUITI LIGA DA JUSTICA BARRAS	3401.11.90	18	12
3	99034205	SABONETE VEGETAL HIDRATANTE EM BARRA JEQUITI EU PROVOCO MORANGO	3401.11.90	18	12
3	99034208	SABONETE VEGETAL HIDRATANTE EM BARRA JEQUITI EU DESPERTO JABUTICABAS	3401.11.90	18	12
1	99057392	JEQUITI SUAWE SABONETE GLICERINADO VEGETAL- 2 X 100g	3401.11.90	18	12
2	99057402	SABONETE EM BARRA CORACAO JEQUITI MAISA, 2 UNIDADES, 90G CADA	3401.11.90	18	12
256	99057630	TRAVESSEIRO PERFUMADO MARIA MANHA	9404.90.00	12	18
1	99057871	SABONETE HIDRATANTE AGUA CITRUS CHA DE HIBISCO E LARANJA	3401.11.90	18	12
188	99067379	Mini Travesseiro personalizado Eu Desejo	9404.90.00	12	18
209	99067380	Mini Travesseiro personalizado Eu Beijo	9404.90.00	12	18
370	99067381	MINITRAVESSEIRO PERSONALIZADO EU PROVOCO	9404.90.00	12	18
1	99076525	ESTOJO SABONETES UZON PAIS 2012	3401.11.90	18	12
137	99080119	MOUSSE HIDRATANTE REFRESCANTE CORPORAL JEQUITI VIDA ABACAXI	3307.20.90	18	25
<b>1174</b>					

*Esclarecemos que no quadro acima, no qual se demonstram quais alíquotas foram utilizadas pela Impugnante e quais alíquotas foram utilizadas pelo Fisco, ressaltando, que foi utilizada inicialmente a alíquota errada somente no cálculo da mercadoria com código 99080119 e descrição **MOUSSE HIDRATANTE REFRESCANTE CORPORAL JEQUITI VIDA ABACAXI**, com 137 registros, produzindo a retificação desses cálculos.*

*Quanto às demais alíquotas questionadas pela Impugnante, afirmamos que foram utilizadas nos cálculos de acordo com o previsto na legislação pertinente, notando que, no quadro acima, a maioria das mercadorias é sabonetes em barra e que a outra mercadoria é travesseiro (NCM 9404.90.00). Percebemos que a Impugnante utilizou alíquota de 18% para os sabonetes em barra, sendo abaixo demonstrado no*

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

*art. 42, subalínea “b.17”, que a alíquota prevista é de 12%, portanto utilizou erroneamente uma alíquota maior que a devida. Quanto à mercadoria travesseiro, em que pese o NCM 9404.90.00 constar no art. 42, subalínea “b.7.1”, com a alíquota prevista de 12%, notamos que as operações devem ser promovidas por estabelecimento industrial, e que não é o caso da Impugnante, conforme esclarecimento próprio da sua atividade econômica à fl. 2200, §107, da impugnação.*

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

.....  
b) 12 % (doze por cento), na prestação de serviço de transporte aéreo e nas operações com as seguintes mercadorias:

.....  
b.7.1) classificados na posição 94.03 da NBM/SH, assentos classificados nas suposições 9401.30, 9401.40, 9401.5, 9401.61.00, 9401.69.00, 9401.71.00, 9401.79.00, 9401.80.00 e 9401.90 da NBM/SH e colchões, estofados, espumas e mercadorias correlatas classificadas nas suposições 3909.50.29, 3921.13, 9404.21.00, 9404.29.00 e 9404.90.00, da NBM/SH, promovidas por estabelecimento industrial;

b.17) água sanitária, sabão em barra de até 500g (quinhentos gramas), desinfetante e álcool gel;

*Informe-se, que sobre esses erros das alíquotas, após a retificação do Fisco, a Impugnante não apresenta mais nenhuma contestação, em aditamento da impugnação, assim entendemos estar de acordo com a reformulação apresentada às fls.10130 a 10137.*

*Portanto os cálculos, relativos à retificação dos 137 registros, relativos às mercadorias com código 99080119 e descrição MOUSSE HIDRATANTE REFRESCANTE CORPORAL JEQUITI VIDA ABACAXI, efetuados pelo Fisco estão alinhados com o disposto no art. 142, do CTN, como também nos demais registros, pois o cálculo do montante do tributo devido foi realizado estritamente nos termos legais.”*

Verifica-se que a Impugnante, após a reabertura de vista dos autos, notadamente sobre os fundamentos da Fiscalização em relação aos questionamentos da Defesa acatados ou não nas reformulações do crédito tributário, não apontou qualquer equívoco nas alíquotas do imposto (internas) adotadas para apuração do ICMS/ST nos termos do disposto no art. 42 do regulamento do ICMS.

E, analisando os argumentos da Fiscalização acima reproduzidos, nota-se que foram observadas, para apuração do ICMS/ST, as alíquotas do imposto ditadas nas normas legais deste estado.

Questiona, também, a Impugnante a exigência da multa isolada em relação aos fatos geradores ocorridos até 31/12/11. No seu entender, nas hipóteses de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

substituição tributária somente se aplica a referida penalidade a partir de 01/01/12 com a vigência da Lei nº 19.978/11.

Contudo, não assiste razão à Autuada.

Relembre-se que foi exigida a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII (*fatos geradores ocorridos até 31/12/11*) e na alínea “c” do referido inciso (*fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/12*), ambos da Lei nº 6.763/75.

A Multa Isolada cominada prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75 foi adequada ao percentual de 20% (vinte por cento) sobre a diferença de base de cálculo apurada nos termos do que dispõe o art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN c/c com o art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75.

O tipo infracional contido no referido dispositivo tinha a seguinte redação à época da ocorrência dos fatos geradores ocorridos até 31/12/11:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada.

(...). (Grifou-se)

Com a publicação da Lei nº 19.978/11, com vigência a partir de 01/01/12, o dispositivo em questão foi alterado pelo art. 8º e vigência estabelecida pelo art. 17, passando a ter a seguinte redação:

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

a) importância diversa do efetivo valor da operação ou da prestação - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

b) valor da base de cálculo da substituição tributária menor do que a prevista na legislação, em decorrência de oposição, no documento fiscal, de importância diversa do efetivo valor da prestação ou da operação própria - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas “a” e “b” deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada; (Grifou-se)

Veja-se que a redação do tipo infracional vigente à época dos fatos geradores autuados, correspondentes ao período de 01/01/10 a 31/12/11, era *consignar*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*base de cálculo diversa da prevista na legislação, que determinava a aplicação da penalidade no montante de 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada.*

Sem muito esforço, constata-se que a infração apontada pela Fiscalização se amolda aos exatos termos do tipo previsto no dispositivo sancionador vigente à época dos fatos geradores, uma vez que em todo o período autuado a Impugnante consignou nas notas fiscais autuadas base de cálculo do ICMS/ST diversa/menor que a prevista na legislação.

Com a vigência a partir de 01/01/12 da redação dada pela Lei nº 19.978/11, a Fiscalização, aplicando a denominada retroatividade benigna, a teor do disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, reduziu o valor da multa isolada ao percentual de 20% (vinte por cento) de forma a beneficiar o contribuinte.

Dessa forma, como restou demonstrado que a Impugnante consignou nas notas fiscais que emitiu base de cálculo do ICMS/ST menor que a prevista na legislação, deve ser mantida a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, da Lei nº 6.763/75, com a adequação ao disposto na alínea “c” introduzida no mencionado dispositivo, em face do disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN.

Destaca-se que o TJMG analisando situação idêntica a que ora se discute, entendeu pela retroação benigna da alínea “c” do art. 55, inciso VII, da Lei nº 6.763/75, nos termos da alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN. Confira-se:

**EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - TRIBUTÁRIO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE - BEBIDAS - RECOLHIMENTO A MENOR - BASE DE CÁLCULO - ART. 19, I, 'B', 3, DO RICMS - PRECEDENTE DO STF RELATIVAMENTE À DEFINITIVIDADE - INAPLICABILIDADE EXCEPCIONAL - MULTA - MINORAÇÃO - APLICABILIDADE DO DISPOSTO NO ART. 106, II, C, DO CTN - PRECEDENTES.**

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.10.039746-2/001 - COMARCA DE BELO HORIZONTE - APELANTE(S): AMBEV - COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS

ACÓRDÃO

(...)

DES. BARROS LEVENHAGEN

RELATOR.

VOTO

TRATA-SE DE RECURSO DE APELAÇÃO INTERPOSTO PELA AMBEV - COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS CONTRA SENTENÇA PROFERIDA PELO MM. JUIZ DE DIREITO FERNANDO DE VASCONCELOS LINS, ÀS FLS. 116/123, QUE, NOS AUTOS DA AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO PROPOSTA EM FACE DO ESTADO DE MINAS GERAIS, JULGOU IMPROCEDENTE O PEDIDO INICIAL.

PUGNA PELA REFORMA DA SENTENÇA ALEGANDO, EM APERTADA SÍNTESE, (...). NA EVENTUALIDADE, PUGNA PELA APLICAÇÃO, DE FORMA RETROATIVA, DAS DISPOSIÇÕES NORMATIVAS TRAZIDAS PELA LEI Nº 19.978/2011 (...), PARA QUE A MULTA ISOLADA INCIDA À ALÍQUOTA DE 20% (VINTE POR CENTO), (...) (FLS. 129/152).

(...)

Assiste razão, no entanto, à apelante, no que concerne à multa isolada, que teve o seu valor reduzido pela Lei nº 19.978/2011, que imprimiu nova redação ao art. 55, VII, "c", da Lei Estadual 6.763/75, atraindo a aplicabilidade do disposto no art. 106, do CTN, 'in verbis':

"Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

COM ESTAS CONSIDERAÇÕES, DOU PROVIMENTO PARCIAL AO RECURSO APENAS PARA REDUZIR A MULTA APLICADA PARA 20% (VINTE POR CENTO) NOS TERMOS DA FUNDAMENTAÇÃO SUPRA. GRIFOS ACRESCIDOS.

Repita-se que nas operações em exame, a Autuada praticou a hipótese descrita no citado diploma legal, ou seja, consignou base de cálculo diversa (a menor) da prevista na legislação tributária.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, a multa de 100% (cem por cento) prevista no art. 56, inciso II, §2º, I, da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal. Já a multa capitulada no art. 55, inciso VII c/c a alínea "c", da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada foi objeto de análise pelo Poder Judiciário deste Estado em diversas ocasiões, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, que entendeu pela correção de tal cominação. Confira-se:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

O estado somente tem condições de cumprir as suas finalidades sociais se tiver orçamento, o que se consegue, via tributos e, assim, o meio coercitivo para obrigar o contribuinte ao implemento de suas obrigações constitui forma válida para a consecução de suas finalidades.

Assim, ao contrário do que sustenta a Impugnante, é possível a incidência concomitante das multas em questão, porquanto foram cobradas nos exatos termos da legislação pertinente.

Não merece prosperar, também, a intenção da Impugnante pela exclusão dos juros e multas, baseada em práticas reiteradas da Fazenda Pública, mencionando os Regimes Especiais concedidos para o seu segmento utilizar na apuração do imposto a MVA, com fulcro no art. 100, parágrafo único do CTN, *in verbis*:

Art. 100 - São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único - A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

É que para exclusão dos juros/multas, nos termos da norma retro, é necessário que a interpretação da Fiscalização seja antiga, iterativa e pacífica para que justifique a aplicação da norma jurídica acima transcrita, conforme várias decisões deste Conselho de Contribuintes.

Entretanto, o objeto da presente autuação é matéria incontroversa e já foi matéria de diversas respostas de Consultas de Contribuintes, como já mencionado, ocasião em que a Fazenda Pública firmou seu entendimento no mesmo sentido do lançamento em exame, e, também, a matéria em análise já foi objeto de diversos

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

lançamentos julgados procedentes por este Conselho de Contribuintes. Examine-se as seguintes decisões:

ACÓRDÃO: 20.553/12/3ª

RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000172140-58

IMPUGNAÇÃO: 40.010131096-18

IMPUGNANTE: FOREVER LIVING PRODUCTS BRASIL LTDA.

IE: 062996262.00-73

PROC. S. PASSIVO: ANDRÉ GOMES DE OLIVEIRA/OUTRO(S)

ORIGEM: DF/BH-4 - BELO HORIZONTE

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RECOLHIMENTO E/OU RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO - MARKETING DIRETO. CONSTATADO QUE A AUTUADA RECEBEU EM TRANSFERÊNCIA MERCADORIAS DO ESTABELECIMENTO MATRIZ, SEDIADO NO ESTADO DO RIO DE JANEIRO, CONTRIBUINTE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO, SEM O RECOLHIMENTO OU COM RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NOS TERMOS DO CONVÊNIO ICMS Nº 45/99 (ALTERADO PELO CONVÊNIO Nº 06/06) BEM COMO A LEGISLAÇÃO DO ESTADO DE MINAS GERAIS, ESPECIFICAMENTE NO CAPÍTULO XII, PARTE I DO ANEXO XV DO RICMS/02 (DAS OPERAÇÕES RELATIVAS A VENDAS POR SISTEMA DE MARKETING PORTA A PORTA A CONSUMIDOR FINAL). RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTA NOS §§ 18, 19 E 20 DO ART. 22 DA LEI Nº 6.763/75. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST E DA MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II C/C O §2º, II DA LEI Nº 6.763/75. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

**ACÓRDÃO: 20.553/12/3ª**

IMPUGNANTE: FOREVER LIVING PRODUCTS BRASIL LTDA.

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RECOLHIMENTO E/OU RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO - MARKETING DIRETO. CONSTATADO QUE A AUTUADA RECEBEU EM TRANSFERÊNCIA MERCADORIAS DO ESTABELECIMENTO MATRIZ, SEDIADO NO ESTADO DO RIO DE JANEIRO, CONTRIBUINTE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO, SEM O RECOLHIMENTO OU COM RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NOS TERMOS DO CONVÊNIO ICMS Nº 45/99 (ALTERADO PELO CONVÊNIO Nº 06/06) BEM COMO A LEGISLAÇÃO DO ESTADO DE MINAS GERAIS, ESPECIFICAMENTE NO CAPÍTULO XII, PARTE I DO ANEXO XV DO RICMS/02 (DAS

OPERAÇÕES RELATIVAS A VENDAS POR SISTEMA DE MARKETING PORTA A PORTA A CONSUMIDOR FINAL). RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTA NOS §§ 18, 19 E 20 DO ART. 22 DA LEI Nº 6.763/75. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST E DA MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II C/C O §2º, II DA LEI Nº 6.763/75. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Com relação ao questionamento acerca do termo inicial da aplicação dos juros sobre o valor da multa de revalidação, o que no entender da Impugnante somente ocorreria após o vencimento prazo pagamento do AI, também não assiste razão à Defesa.

Com efeito, nos termos do art. 226 da Lei nº 6.763/75, c/c o art. 2º da Resolução SEF nº 2.880/97, os juros de mora incidem sobre as parcelas do crédito tributário relativas tanto ao tributo quanto à multa, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento.

Assim, considerando que o fato gerador da multa de que trata o art. 56 da Lei nº 6.763/75 é a falta de recolhimento ou o recolhimento intempestivo do imposto (total ou parcial), a mesma é devida sempre a partir da data de vencimento daquele, de modo que o termo inicial dos juros é também determinado por esta data – *e não pela ação fiscal em si, que constitui mera circunstância agravante da penalidade, nos termos do inc. II do referido artigo.*

Portanto, nos termos da legislação específica, independentemente de haver ação fiscal, incidirão juros sobre a multa pela falta de pagamento ou pagamento intempestivo do imposto, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento deste.

Com relação ao pedido de cancelamento ou redução das penalidades, nos termos do art. 53, § 3º, da Lei nº 6.763/75, o benefício não pode ser aplicado ao caso presente, uma vez que a infração resultou em falta de pagamento do imposto:

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 3º - A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

§ 5º - O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

(...)

3) em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por fim, não se encontra materializada nos presentes autos hipótese de aplicação do disposto no art. 112 CTN.

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, demonstrados os valores a serem exigidos, tendo sido o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Impugnante apresentado prova capaz de elidir o feito fiscal procedente é o lançamento, conforme reformulações do crédito tributário efetuadas.

Em face do exposto e tendo em vista o que dispõe a legislação tributária, opina-se, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas. No mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 11.354/11.362.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 11.354/11.362, conforme o Parecer da Assessoria. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), que o julgava parcialmente procedente para excluir, ainda, a exigência de multa isolada nos exercícios de 2010 e 2011 e as exigências relacionadas às operações destinadas a gerentes com vínculo empregatício demonstrado pela empresa. Vencida, em parte, a Conselheira Maria Gabriela Tomich Barbosa, que o julgava parcialmente procedente para excluir, além da decisão majoritária, as exigências relacionadas às operações destinadas a gerentes com vínculo empregatício demonstrado pela empresa. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Daniel Lacasa Maya e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Gabriel Arbex Valle. Participou do julgamento, além do signatário e das Conselheiras vencidas, o Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira.

**Sala das Sessões, 07 de fevereiro de 2017.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente / Relator**

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 22.322/17/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000246249-67  
Impugnação: 40.010137232-60  
Impugnante: SS Comércio de Cosméticos e Produtos de Higiene Pessoal Ltda.  
IE: 001027725.00-05  
Proc. S. Passivo: Daniel Lacasa Maya/Outro(s)  
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - SP

---

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST devido pela Impugnante, sediada no estado de São Paulo, contribuinte substituto tributário por força Convênio ICMS n.º 45/99, incidente sobre operações com mercadorias de venda porta-a-porta a consumidor final, destinadas a revendedores e contribuinte inscritos neste estado, no período de 1º de janeiro de 2010 a 31 de dezembro de 2013, tendo em vista a utilização de Margem de Valor Agregado – MVA listada na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 para formação da base de cálculo do imposto em detrimento ao preço da mercadoria constante em catálogo ou lista de preços de sua emissão. Como consequência, o Fisco imputou, também, a consignação nas notas fiscais emitidas de base de cálculo do ICMS/ST diversa da prevista na legislação.

Exigências de ICMS/ST, Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II, c/c o seu §§2º, inciso I e 55, inciso VII (fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2011) e na alínea “c” do referido inciso (fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2012).

Em relação à penalidade isolada, sustenta o Fisco que, apesar de ter entrado em vigor em 1º de janeiro de 2012, a multa foi aplicada em todo o período autuado em razão de ser mais benéfica à Contribuinte do que a penalidade existente anteriormente (art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75), conforme determinação do art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional.

Entretanto, não está correta a exigência da penalidade isolada, devendo ser o crédito tributário, neste particular, cancelado para excluir a multa isolada.

Isto porque, não há que se falar em retroatividade benigna como quer o Fisco, se a penalidade existente na legislação anteriormente a 31 de dezembro de 2011

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

não continha uma conduta a ser sancionada equivalente ao procedimento adotado no caso pela Impugnante.

Veja-se que tanto é verdade tal afirmativa, que foi necessária a alteração da legislação para prever uma penalidade para tal conduta.

Explica este entendimento a própria redação dos dispositivos que previam as penalidades aqui tratadas, a saber:

### Lei n° 6.763/75

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

.....  
Efeitos de 1º/11/03 a 31/12/11 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/03:

"VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;"

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

a) importância diversa do efetivo valor da operação ou da prestação - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

b) valor da base de cálculo da substituição tributária menor do que a prevista na legislação, em decorrência de aposição, no documento fiscal, de importância diversa do efetivo valor da prestação ou da operação própria - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

**c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas "a" e "b" deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;**

..... (grifos não constam do original)

Necessária se faz a análise pormenorizada do tipo descrito no citado inciso VII, alínea "c" do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 para verificação da perfeita aplicação da penalidade prevista em face da imputação fiscal ora em exame.

Importante frisar que esta análise deve ser feita a partir do dispositivo legal vigente à época dos fatos geradores, pelo fato de a alteração da legislação não alcançar os lançamentos já efetuados a menos que haja redução da penalidade aplicada ou a imputação fiscal deixe de ser qualificada como passível de sanção.

Nesta linha, verifica-se os exatos termos do citado dispositivo legal no período de 1º de novembro de 2003 a 31 de dezembro de 2011 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, inciso I, ambos da Lei n.º 14.699/03, acima transcrito.

Esta redação do inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 se encontrou vigente no período de 1º de novembro de 2003 até 31 de dezembro de 2011 e, dentre os fatos geradores constantes do presente lançamento, encontram-se ocorrências anteriores a janeiro de 2012.

Analisando o dispositivo acima transcrito percebe-se que a conduta descrita na norma sancionatória é a consignação em documento fiscal de “base de cálculo diversa da prevista pela legislação”.

Dos autos extrai-se que a Impugnante entendia que à época da ocorrência das operações a base de cálculo do ICMS devido era exatamente aquela por ela destacada. Assim, não há nos autos nem mesmo indícios de que a Defendente tenha destacado a base de cálculo por ela adotada utilizando-se de fraude, dolo ou má-fé. O que se conclui do conjunto probatório dos autos é que a Impugnante fez uma interpretação das normas estaduais diversa daquela feita pelo Fisco. Ou seja, em seu entendimento, a base de cálculo por ela destacada era exatamente a prevista na legislação.

Este fato torna-se importante para o deslinde da questão e para a verificação da correta aplicação da penalidade determinada no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75, penalidade esta que o Fisco entende ser aplicável só adequando-a à alínea “c” por considerar representar um redutor do montante a ser exigido.

Portanto, os fatos e fundamentos que levaram a autuação dizem respeito a entendimentos e interpretações da legislação tributária.

Ao analisar a questão do erro no Direito Penal, o eminente jurista Hugo de Brito Machado, em sua obra “Estudos de Direito Penal Tributário”, assim se manifesta:

A doutrina do Direito Penal registra notável evolução no tratamento do erro. Antes, referia-se ao erro de fato, como capaz de elidir a responsabilidade penal, e ao erro de direito, que tinha como irrelevante para esse fim, fundada no princípio de que ninguém pode descumprir a lei alegando que a desconhece.

A doutrina moderna, porém, já não cogita de *erro de fato* e *erro de direito*, mas de *erro de tipo* e *erro de proibição*. (.....)

Assim, o erro na interpretação da lei tributária, que no entendimento do Chefe do Ministério Público Federal, acolhido em alguns julgados da Corte Maior, é capaz de excluir a configuração do crime de supressão ou redução de tributo, ganha explicação coerente, e consistente, no âmbito da doutrina dos penalistas, como *erro de tipo*. O erro, que, em princípio, não tem esse relevo é o denominado erro de proibição,

consistente no errado entendimento do próprio preceito penal.

Ademais, para aplicação das penalidades no campo tributário, por se tratar de norma sancionatória, deve-se ter em mente os mesmos ditames do direito penal e para tanto deve o tipo descrito na norma sancionatória guardar estrita consonância com a conduta tida como faltosa ou delituosa.

Não é outro o entendimento da doutrina pátria. Neste sentido, cite-se do Mestre Ricardo Corrêa Dalla, em sua obra “Multas Tributárias – natureza jurídica, sistematização e princípios aplicáveis”:

Toda legislação sobre multas deve necessariamente obedecer aos Princípios da Tipicidade e da Generalidade, conforme exposto neste trabalho.

De que tratam realmente estes princípios?

Quanto ao primeiro, o da Tipicidade, pode ser definido como sendo o delineamento completo da hipótese de incidência das multas. É o que descreve a sujeição ativa e passiva, a base econômica, a alíquota, a materialidade, o lugar, o tempo de descumprimento dos deveres instrumentais e outros aspectos relevantes.

**Misabel Derzi já esclareceu que “o modo de pensar padronizante (dito, inadequadamente, tipificante) conduz o intérprete a uma distância do caso isolado; ele só alcança o esquema do próprio caso.”**

Costuma-se entender a tipicidade de forma restritiva. Para nós, trata-se do delineamento completo da hipótese sancionatória, no caso, a multa tributária.

No caso em tela, a norma determinava como conduta a ser punida *“consignar em documento fiscal que acobertar a operação (...) base de cálculo diversa da prevista pela legislação.”*

É de se destacar aqui que a penalidade insculpida no inciso VII do art. 55, da forma como se encontrava redigida à época para a qual foi aplicada no caso dos autos, procurava punir contribuinte que, conhecendo a base de cálculo da operação no momento de sua realização, deixasse de consigná-la no documento fiscal de forma proposital visando reduzir os valores a serem recolhidos de forma indevida e questionável.

Contudo, o Fisco aplicou ao caso em tela a penalidade da alínea “c” do inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

O dispositivo aplicado pelo Fisco, com a redação acima transcrita pela qual foram acrescentadas as alíneas “a” a “c” ao inciso VII, encontra-se vigente em nossa legislação a partir de 1º de janeiro de 2012, conforme foi estabelecido pelo art. 17 da Lei n.º 19.978/11.

Os fatos objeto do lançamento ora analisado são, em parte, relativos a período anterior.

Nos termos do art. 106 do Código Tributário Nacional, tem-se as regras para aplicação retroativa das normas tributárias, a saber:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Determina o art. 106 do Código Tributário Nacional as hipóteses em que, necessariamente, deve a legislação tributária retroagir seus efeitos para atingir fato pretérito. Contudo, nenhuma destas hipóteses adequa-se ao caso dos autos.

Não se vislumbra nas alíneas inseridas no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 que as alterações introduzidas tenham caráter expressamente interpretativo e, com certeza, não se trata aqui de hipótese de exclusão da aplicação de penalidade. Portanto, descartada a aplicação do inciso I do art. 106 do Código Tributário Nacional.

Sobre este ponto, cumpre ressaltar que, na verdade, a atual redação trouxe duas penalidades novas.

Também não seria hipótese de aplicação do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, pois, apesar de não ter havido julgamento definitivo do caso, a alteração trazida pela Lei n.º 19.978/11 não deixou de definir a situação como infração, muito menos lhe cominou penalidade menos severa, ao contrário, criou uma penalidade para uma conduta que até então não era passível de sanção pelo inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

Ademais, o art. 106 do Código Tributário Nacional consagra a chamada “retroatividade benigna”. Desta forma, não há como admitir que uma nova lei que veio para punir uma conduta até então não atingida pelo dispositivo, ainda que traga uma penalidade menor que a prevista anteriormente, possa ser aplicada a casos já ocorridos.

Assim, por qualquer prisma que se analise a penalidade não há como aplicá-la à matéria tratada nos presentes autos no período anterior a 31 de dezembro de 2011, devendo ser excluída do crédito tributário a exigência da Multa Isolada capitulada no inciso VII, ainda que com a adequação à alínea “c” do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 até o

início de vigência deste dispositivo que se deu em 1º de janeiro de 2012, nos termos do art. 17 da Lei n.º 19.978/11.

Além da exclusão da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei n.º 6.763/75, tendo em vista que a norma não se encontrava vigente à data da ocorrência dos fatos geradores, devem, também, ser excluídas do crédito tributário as exigências relativas às saídas com destino a gerentes de vendas da Impugnante, contratados no regime da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, pois estes não atuam como revendedores autônomos.

Ocorre que a Impugnante, além de revendedoras autônomas, mantém também uma relação de trabalho com gerentes de venda que são seus empregados, contratados em regime celetista, cujas atividades laborais envolvem atividades de promoção e apresentação de produtos às consultoras (revendedoras autônomas). Esta afirmativa é corroborada pelos contratos de trabalho acostados aos autos.

Os produtos remetidos aos gerentes de vendas se prestam, segundo informações dos autos, à demonstração da funcionalidade, aplicabilidade e promoção destes mesmos produtos às revendedoras, no exercício de suas atividades contratuais.

Verifica-se existir uma fundamental diferença entres os gerentes de venda e os revendedores, pois os primeiros são empregados da Impugnante. Nessa condição, pode-se dizer que os gerentes de venda representam a própria Impugnante e a personificam.

Assim, os produtos remetidos aos gerentes de vendas empregados da Impugnante não podem ser considerados como enviados a terceiros, não sendo possível caracterizar a ocorrência de uma verdadeira operação de circulação de mercadoria neste caso.

Ademais, informações dos autos dão conta de que os produtos destinados aos gerentes de venda empregados da Impugnante são integralmente consumidos em demonstrações.

Inclusive, nas remessas de produtos aos gerentes de venda empregados da Impugnante, houve recolhimento do diferencial de alíquota tendo em vista que haveria seu consumo.

Jurisprudência administrativa e judicial e outros estados da Federação já consolidaram entendimento acerca da não incidência do ICMS por substituição tributária nas remessas de produtos para empregados do contribuinte, diante da inexistência de posterior revenda.

Portanto, se o destinatário da mercadoria não vai revendê-la e a consumirá como agente do próprio remetente, em seu nome e para atender a contrato de trabalho ao qual está vinculado, não há que se falar na exigência do imposto por substituição tributária sobre tais operações, tendo em vista que não ocorreram operações subsequentes com o mesmo produto enviado.

Assim, devem ser canceladas as exigências relativas às operações destinadas aos gerentes de venda empregados da Impugnante.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir, além das parcelas já excluídas na reformulação do crédito tributário e pela decisão majoritária, a exigência de multa isolada nos exercícios de 2010 e 2011 e as exigências relacionadas às operações destinadas a gerentes com vínculo empregatício demonstrado pela empresa.

**Sala das Sessões, 07 de fevereiro de 2017.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Conselheira**

CC/MIG