

Acórdão: 25.113/24/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.003496829-66  
Impugnação: 40.010157769-21  
Impugnante: Doterra do Brasil Ltda  
IE: 004489697.01-79  
Proc. S. Passivo: Renato Silveira/Outro(s)  
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – PROTOCOLO/CONVÊNIO – MARKETING DIRETO.** Constatada a falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, devido pela Autuada, estabelecida em outra unidade da Federação, na condição de substituta tributária, nas remessas interestaduais para contribuintes mineiros, por força do Convênio ICMS n°s 45/99 e 142/18, bem como da legislação do estado de Minas Gerais, especificamente os arts. 64 e 65 do Anexo XV do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas respectivamente, no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e 55, inciso XXXVII, c/c § 2º, inciso I do mesmo artigo, todos da Lei n° 6.763/75.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA - FEM.** Constatou-se a falta de retenção e de recolhimento do ICMS/ST relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria - FEM (adicional de dois pontos percentuais na alíquota do imposto), nos termos do disposto no art. 12-A, inciso VI da Lei n° 6.763/75 e art. 2º e art. 3º, inciso I, alínea “a”, ambos do Decreto n° 46.927/15. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes do ICMS/ST relativo ao FEM e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei n° 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

**RELATÓRIO**

Versa, a presente autuação, sobre a falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, incidente nas operações de *marketing* direto, destinadas a revendedores não inscritos situados neste Estado, bem como sobre a falta de recolhimento da parcela do Adicional de Alíquota do ICMS/ST relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), previsto no art. 12-A, inciso VI e art. 2º, inciso VI do Decreto n° 46.927/15, no período de 01/06/19 a 31/12/22.

Exigências de ICMS/ST, ICMS/ST-FEM, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, c/c § 2º, inciso I, da mesma lei.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação nos autos do presente e-PTA.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

### **Da Reformulação do Lançamento e do Aditamento à Impugnação**

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, de acordo com o “Termo de Reformulação do Lançamento” de págs. 784, promovendo a exclusão das operações de retorno de mercadorias, mediante notas fiscais de entrada emitidas pela Autuada, conforme planilha anexa contendo a relação das notas de entrada e a vinculação das correspondentes notas fiscais de saída ora excluídas.

Para demonstrar a reformulação do lançamento, foram substituídos os anexos 1 a 6 do Auto de Infração pelos anexos juntados com numeração correspondente. Foi incluído o novo Demonstrativo do Crédito Tributário, às págs. 781/783 dos autos.

Apesar de ter sido regularmente notificada, a Impugnante não se manifesta.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação nos autos do presente e-PTA, refuta as alegações da Defesa.

Requer a procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CCMG, em Parecer nos autos do e-PTA, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas. No mérito, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às págs. 781/784.

### **Da Instrução Processual**

Em sessão realizada em 13/11/24, acorda a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 19/11/24. Pela Impugnante, assistiu à deliberação o Dr. Daniel Lacasa Maya e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Fabíola Pinheiro Ludwig Peres.

Em sessão realizada em 19/11/24, acorda a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 26/11/24. Pela Impugnante, assistiu à deliberação o Dr. Daniel Lacasa Maya e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta.

## **DECISÃO**

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

### **Das Preliminares**

#### **Da Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de supostos vícios no lançamento.

Alega que o Fisco não realizou os procedimentos previstos no art. 205-A da Lei nº 6.763/75 e no art. 83, § 4º, do Decreto nº 44.747/08 (RPTA), uma vez que teria desconsiderado os negócios jurídicos praticados pela Autuada.

Sustenta que se depreende do Relatório Fiscal Complementar que a acusação teria se baseado no fato de que, para os Autuantes, alguns dos atos e/ou negócios jurídicos praticados teriam o propósito de encobrir (ou dissimular) a condição de revendedores porta a porta dos Consultores de Bem-Estar, com o fim específico de impedir a incidência e cobrança do ICMS/ST e do FEM/ST.

Aduz que tal “tese” fica bastante clara em diversas passagens do relatório fiscal complementar, *“nas quais, embora não se utilize das expressões “dissimulação” ou “desconsideração de atos e negócios jurídicos”, é nítida a tentativa de desqualificação dos elementos oriundos do plano dos fatos para impingi-los a pecha de dissimulados.”*

Argui que, por ter desconsiderado os atos e/ou negócios jurídicos praticados por suposta dissimulação levada a cabo para evitar o pagamento do ICMS/ST, era dever da Fiscalização ter seguido o procedimento de que trata o art. 205-A da Lei nº 6.763/75 e o art. 83, § 4º, do RICMS/02.

Destaca que tais dispositivos legais e regulamentares exigem que o Auditor Fiscal intime o sujeito passivo *“a prestar esclarecimentos e apresentar provas que julgar necessárias, no prazo de 20 (vinte) dias, sobre os fatos, causas, motivos e circunstâncias que levaram à prática do ato ou do negócio jurídico sujeitos à desconsideração”*, o que não teria sido observado no caso concreto.

Destaca, ainda, que a Fiscalização teria desconsiderado, inclusive, a cláusula contratual proibitiva de revenda dos produtos por seus membros cadastrados.

Entretanto, não lhe cabe razão.

De fato, nos casos de desconsideração do negócio jurídico, deve ser cumprida a regra estabelecida nos dispositivos regulamentares previstos nos arts. 83 e 84 do RPTA, devendo ser concedido prazo para que o contribuinte possa prestar esclarecimentos e apresentar provas que julgar necessárias. Contudo, no caso em tela, não houve desconsideração do negócio jurídico.

Verifica-se da leitura do Relatório Fiscal Complementar que trata o Auto de Infração da constatação de que a Autuada deixou de reter e recolher o ICMS devido por

substituição tributária (ICMS/ST) devido pelas operações subsequentes, nos termos dos arts. 64 e 65 do Anexo XV do RICMS/02, bem como o ICMS devido por substituição tributária relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM/ST), não havendo que se falar em desconsideração do negócio jurídico, nos termos do art. 83 do RPTA.

Destaque-se que o § 1º do art. 83 define como aspectos do ato ou negócio a ser desconsiderado, dentre outros, a falta de propósito negocial ou o abuso de forma jurídica e, nos §§ 2º e 3º, define o que seria cada uma dessas características:

RPTA

Art. 83. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico levar-se-á em conta, entre outros aspectos, a ocorrência de falta de propósito negocial ou abuso de forma jurídica.

§2º A opção dos envolvidos pela forma mais complexa ou mais onerosa para a prática de determinado ato ou negócio jurídico são situações exemplificativas de falta de propósito negocial.

§3º Considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico oculto.

§4º Para efeitos de desconsideração do ato ou negócio jurídico, o Auditor Fiscal da Receita Estadual, deverá:

I - nos termos deste artigo, intimar o sujeito passivo a prestar esclarecimentos e apresentar provas que julgar necessárias, no prazo de 20 (vinte) dias, sobre os fatos, causas, motivos e circunstâncias que levaram à prática do ato ou do negócio jurídico sujeitos à desconsideração.

II - promover o lançamento do crédito tributário, nos termos do art. 84, com exigência do tributo devido e da multa de revalidação cabível, se, após a análise dos esclarecimentos e provas prestados, concluir pela desconsideração.

Como bem pontuado pelo Fisco, no caso em discussão, nenhuma dessas hipóteses (falta de propósito negocial ou abuso de forma jurídica) foi imputada às operações de venda de mercadorias da Autuada para seus clientes (considerados pela Fiscalização como revendedores).

Ao contrário, as operações de venda da Impugnante para os seus compradores foram consideradas como negócios regularmente existentes, tanto que foram objeto de tributação na origem (ICMS operação própria) e a base para o cálculo dos valores das operações subsequentes presumidamente ocorridas e objeto de

tributação na sistemática da substituição tributária. Os fatos econômicos em questão – os negócios jurídicos entre a Autuada e cada um de seus compradores tidos como revendedores – não foram desconsiderados na ótica antielisiva.

O que buscou o Fisco foi o correto enquadramento tributário das operações. A Impugnante tratou como operações destinadas a consumidores finais, enquanto a Fiscalização tratou tais operações como destinadas a revendedores, em face da previsão legal contida no art. 64, inciso II do Anexo XV do RICMS/02, o que será analisado quando se tratar do mérito.

No tocante à alegada desconsideração pelo Fisco de cláusula contratual proibitiva de revenda dos produtos, trata-se de questão de mérito, e, assim será analisada.

Alega, ainda, a Impugnante que o Auto de Infração seria nulo visto que, no seu entender, teria sido lavrado em completo desrespeito ao disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, por falta de materialidade da acusação. Isso porque, segundo a Defesa, a acusação fiscal não estaria fundamentada em qualquer elemento de prova, mas em meras presunções e conjecturas que não foram sequer confirmadas empiricamente.

Aduz que, nos termos do art. 142 do CTN, a Fiscalização tem o dever de investigar pormenorizadamente a ocorrência do fato gerador e identificar corretamente a matéria tributável, aprofundando o trabalho fiscal mediante a realização das intimações e diligências que julgar necessárias para o esclarecimento dos fatos, não sendo admitido o lançamento pautado em mera presunção.

Alega que o Fisco teria se baseado em várias presunções: presunção de que a Impugnante atuaria na venda porta a porta e de que os Consultores de Bem-Estar seriam revendedores, presunção sobre o volume de aquisições para se “tornar” um revendedor, presunção de que os produtos foram destinados à venda direta, e presunção de que os preços de catálogo seriam preços sugeridos pela Impugnante.

Sustenta que a falta de abatimento do DIFAL, efetivamente recolhido pela Impugnante, evidenciaria a ocorrência de erro na determinação da matéria tributável, tornando insubsistente o Auto de Infração por violação ao art. 142 do CTN.

Mais uma vez, não cabe razão à Impugnante.

Desprende-se do disposto no art. 142 do CTN que o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização.

CTN

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.

Verifica-se da leitura do Relatório Fiscal Complementar que se encontra descrita a acusação fiscal e embasadas todas as conclusões que levaram ao enquadramento das operações de saída na hipótese de incidência do ICMS/ST. Portanto, consta a descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão do AI e das circunstâncias em que foi praticado, nos termos do inciso IV do art. 89 do RPTA, não havendo que se falar em presunções.

Constata que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do RPTA.

Vale dizer que as alegações relacionadas às supostas presunções adotadas pelo Fisco e no tocante à falta de abatimento do DIFAL recolhido, estas se confundem com o mérito, e, assim serão tratadas.

Rejeita-se, pois, as arguições de nulidade do lançamento.

#### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, incidente nas operações de *marketing* direto, destinadas a revendedores não inscritos situados neste Estado, bem como sobre a falta de recolhimento da parcela do Adicional de Alíquota do ICMS/ST relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), previsto no art. 12-A, inciso VI e art. 2º, inciso VI do Decreto nº 46.927/15, no período de 01/06/19 a 31/12/22.

Exigências de ICMS/ST, ICMS/ST-FEM, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, c/c § 2º, inciso I, da mesma lei.

Relata o Fisco que, mediante procedimento fiscal exploratório, foi solicitado ao Contribuinte, por meio de e-mails enviados desde 28/04/23, a apresentar o preço de venda a consumidor final constante de catálogo ou lista de preço emitidos pelo remetente, a partir de janeiro de 2018, cujos desdobramentos estão demonstrados na sequência de mensagens reproduzida no Anexo 7, tendo sido encerrado o procedimento exploratório em 09/02/24, do qual o Contribuinte foi cientificado, conforme previsto no art. 66, inciso II do RPTA.

Na sequência, foi formalizado o início da ação de auditoria fiscal, mediante a lavratura do AIAF nº 10.000048946-66, no qual o Contribuinte foi intimado a informar quais eram, nas notas fiscais emitidas para destinatários localizados em Minas Gerais, no período de 01/05/19 a 31/12/22, os quais se enquadravam como “consultores de bem-estar”.

Em resposta, a Autuada afirmou, em síntese, a impossibilidade de atender à solicitação, por ter o Fisco se baseado em equivocadas premissas acerca de seu modelo

de negócio, ao definir como objeto da fiscalização a apuração de ICMS/ST e FEM relativos a remessas de mercadorias para o fim de revenda pelos consultores de bem-estar, o que não seria verdade, já que suas relações contratuais com tais consultores não admitem a possibilidade de revenda dos produtos adquiridos.

Descreve o Fisco, às fls. 04/06 do Relatório Fiscal Complementar, o modelo de negócio e as informações acessadas na página da internet do Contribuinte ([https://www.doterra.com/BR/pt\\_BR](https://www.doterra.com/BR/pt_BR)), os quais levaram à conclusão de que “*as atividades descritas demonstram o seu perfeito enquadramento no conhecido modelo de vendas porta a porta ou marketing multinível a que se refere o RICMS/MG/2002 – art. 64 do Anexo XV*”.

Nesse sentido, a Fiscalização, em face da negativa do Contribuinte de prestar a informação acerca da identificação dos destinatários das notas fiscais destinadas à Minas Gerais, enquadrados como consultores, considerou o critério de habitualidade e volume de compras por destinatário, nos termos do art. 55, §§ 1º e 2º, do RICMS/02, que define a condição de contribuinte do imposto, conforme demonstrado no Anexo 6 – Demonstrativo Habitualidade e Volume de Compras – com três planilhas (ou abas): a primeira, com a relação de destinatários consignados como consumidores finais nas vendas dos produtos pela Autuada; a segunda, com a relação dos destinatários, considerados neste lançamento como revendedores varejistas e respectivas notas fiscais; e a terceira, com tabelas e gráficos descritivos das apurações quantitativas acerca do número de compras por destinatário e quantidade e valor bruto dos produtos.

Em face disso, o Fisco calculou o ICMS/ST e o FEM/ST devidos pela Autuada, contribuinte substituto tributário por força do art. 64 do RICMS/02, adotando para apuração da base de cálculo os valores dos produtos discriminados nos catálogos de preços da “doTerra” como “Preço Regular”, de acordo com o ano de comercialização dos produtos, enviados pelo Contribuinte ou obtidos nas consultas à internet, conforme *links* informados às fls. 08 do Relatório Fiscal Complementar, em conformidade com o disposto no art. 65 do Anexo XV do RICMS/02.

Para complementar os preços dos produtos que não foram encontrados nos catálogos de preços específicos do ano de comercialização do produto, foi utilizada a Planilha “Falta Preço Regular 20231117 revisado.xlsx” (Anexo 9), enviada pelo Contribuinte, por e-mail, em 22/11/23.

Em sede de defesa, a Impugnante informa que é pessoa jurídica que se dedica, essencialmente, ao comércio varejista de óleos essenciais da marca “doTerra” e produtos correlatos a consumidores finais, por meio de seu *e-commerce*.

Alega que a acusação fiscal foi erigida a partir de análises distorcidas sobre o modelo de negócio da Impugnante e, notadamente, sobre a figura e atribuição dos “Consultores de Bem-Estar”.

Descreve o modelo de negócio por ela adotado, nos seguintes termos, em síntese.

Aduz que “*calcada na ideia de experiência e compartilhamento, a Impugnante estruturou um modelo de negócio multinível que, diferentemente do* 25.113/24/3ª

*marketing dirigido à massa (como é o caso das vendas diretas, em especial do sistema porta a porta), é impulsionado por divulgadores – e não revendedores –, que realizam atividades de serviços de consultoria, de forma autônoma e independente, a fim de promover os produtos da Impugnante para os consumidores finais, obtendo sua bonificação não apenas das vendas feitas pela Impugnante diretamente aos clientes fidelizados.*

Diz que esses “divulgadores” (que não revendem óleos essenciais), são chamados de “Consultores de Bem-Estar”, e é por meio de suas atividades que consumidores finais (“Clientes Preferenciais” ou “Clientes Comuns”) tomam conhecimento dos produtos da Impugnante e são orientados, em caso de interesse, a adquiri-los diretamente junto ao *e-commerce* da própria Impugnante.

Aduz que os Consultores de Bem-Estar são divididos em duas categorias, quais sejam: i) cadastrador, assim denominado aquele responsável por incentivar pessoas a se tornarem membros da rede “doTerra” (tanto como Consultor de Bem-Estar quanto como Cliente Preferencial) e a se vincularem à sua rede de relacionamento (também chamada de “organização” ou “linha descendente”); e ii) patrocinador, que, além de cadastrar novos membros, também se dedica à capacitação do novo Consultor de Bem-Estar.

Assevera que “a contraprestação dos Consultores de Bem-Estar corresponde a (a) bonificações (bônus) com base nos volumes de vendas realizada pela Impugnante gerados pela organização (rede de relacionamento) do específico Consultor de Bem-Estar; e/ou (b) um percentual sobre as vendas realizadas pela Impugnante a Clientes Comuns, por meio de uma página personalizada do website da Impugnante divulgada pelo Consultor de Bem-Estar (MydōTERRA Showroom).

Aduz que, para desenvolvimento de suas atividades, os Consultores de Bem-Estar podem adquirir produtos junto à Impugnante com preços mais vantajosos. E que tais aquisições são destinadas para fins de consumo próprio ou para ações gratuitas de *marketing*, e não para revenda a terceiros.

Diz que o contrato firmado entre os Consultores de Bem-Estar e a Impugnante veda expressamente a prática de revenda dos produtos adquiridos a terceiros, e possibilita que a Impugnante limite o volume e a frequência das compras, de maneira a conformá-las às atividades dos Consultores de Bem-Estar, que somente podem adquirir os produtos para consumo próprio ou para ações gratuitas de *marketing*.

Informa que no modelo de negócio da Impugnante são relevantes, também, as figuras do Cliente Preferencial e do Cliente Comum, sendo que os clientes preferenciais formalizam contrato com a Impugnante e passam a ser membros da rede “doTerra” mediante o pagamento de taxa de cadastro e anuidades, o que lhes permite, à semelhança de um clube de compras, adquirir os produtos (destinados ao seu próprio consumo) diretamente do *e-commerce* da Impugnante a preços mais vantajosos. Enquanto o cliente comum adquire produtos por preços de varejo comum, sem formalização de cadastro junto à Impugnante e não se sujeita ao pagamento de taxas de cadastro e anuidades.

Conclui a Impugnante que o seu modelo de negócios “*visa a propagar o consumo dos óleos essenciais como um estilo de vida mais saudável, baseado na criação de uma ampla rede (comunidade) de consumidores e divulgadores dos produtos e estilo de vida, tudo culminando para a compra para consumo próprio diretamente junto à própria Impugnante*”.

Afirma, a Defesa, que o Fisco intimou a Autuada para informar “*quais são, nas notas fiscais emitidas para Minas Gerais no período referenciado, os destinatários que se enquadram como consultores de bem-estar*”.

Aduz que, tendo constatado que a Fiscalização, para averiguar a suposta falta de pagamento do ICMS/ST e do FEM/ST, partia da premissa de que os Consultores de Bem-Estar seriam revendedores, a Impugnante apresentou resposta esclarecendo a impossibilidade de atender à solicitação, tendo em vista que “*no procedimento exploratório adotado por esta D. Autoridade Fiscal, e nas reuniões realizadas a tempo e modo, deixou-se claro que a atividade do Contribuinte, no que diz respeito às suas relações contratuais com os consultores de bem estar, não admite a possibilidade de revenda dos produtos adquiridos*”.

Alega que a Fiscalização, sem intimar a Impugnante a prestar qualquer esclarecimento adicional ou mesmo para fornecer documentação apta a confirmar/corroborar o que foi relatado na resposta ao Auto de Início de Ação Fiscal, lavrou o Auto de Infração. E que, de acordo com o relatório fiscal complementar, a “*tese*” que circundou a acusação fiscal é a de que a Impugnante adotaria o sistema de venda na modalidade porta a porta para comercialização dos produtos da marca “doTerra”, que seriam adquiridos e, posteriormente, revendidos pelos Consultores de Bem-Estar a consumidores finais, o que a tornaria responsável, por substituição tributária, pela retenção e recolhimento do ICMS supostamente devido sobre essas operações subsequentes.

Sustenta que, para chegar a essa conclusão, a Fiscalização considerou que, a despeito de “*as vendas de seus produtos a consumidores finais [serem] feitas por ela [Impugnante]*” e de existir “*cláusula contratual proibitiva de revenda dos produtos por seus membros cadastrados*”, a “*situação fática aponta para a caracterização da modalidade de vendas a que se refere o art. 64 do Anexo XV do RICMS/02*”.

Alega que a tese da Fiscalização de que a Impugnante teria estruturado sua atividade no modelo de venda porta a porta, em contexto no qual os Consultores de Bem-Estar desempenhariam o papel de revendedores dos produtos aos consumidores finais, esbarra nos atos e negócios jurídicos praticados pela Impugnante e pelos Consultores de Bem-estar, especialmente no conteúdo do contrato firmado entre ambos e no modelo de negócios tal como delineado, definido e externado pela Impugnante.

Defende que para sustentar tal tese, o Fisco teria que, necessariamente, desconsiderar esses atos e negócios jurídicos, por entender que estes teriam sido praticados para impedir a ocorrência do fato gerador do ICMS/ST.

Diz que, embora o relatório fiscal complementar não se utilize das expressões “*dissimulação*” ou “*desconsideração de atos e negócios jurídicos*”, seria nítida a tentativa de desqualificação dos elementos oriundos do plano dos fatos para

impingi-los a pecha de dissimulados. E que, inclusive, foi desconsiderado o contrato firmado entre a Impugnante e os consultores de bem-estar, no qual estaria expressa a vedação da prática de revenda dos produtos adquiridos a terceiros.

Por seu turno, afirma o Fisco que na modalidade de venda porta a porta os revendedores, geralmente pessoas físicas não formalizadas como contribuintes (sem prejuízo de eventualmente serem inscritas como tal), utilizam-se de suas redes de contatos pessoais – parentes, amigos, vizinhos, colegas etc. – para fazerem suas vendas. Diferentemente do comércio estabelecido, em que o consumidor procura o estabelecimento para comprar, nessa modalidade o vendedor é que toma a iniciativa de ir ao encontro do comprador para apresentar os produtos, daí a expressão “venda porta a porta”.

Assevera que a atuação dos chamados parceiros da Impugnante amolda-se perfeitamente ao modelo de venda porta a porta.

Destaca que *“a própria Impugnante informa que não possui lojas físicas e que a divulgação dos seus produtos depende da atuação dos Consultores de Bem-Estar, que, a par de fazerem compras para consumo próprio, destinariam produtos também para ações gratuitas de marketing. Mas, apesar desse alegado viés de gratuidade, toda a divulgação da Impugnante para a captação dessas pessoas se volta ao objetivo econômico que elas poderiam alcançar, obtendo complementação de renda e independência financeira, conforme demonstrado no relatório fiscal anexo ao Auto de Infração. Inclusive, os consultores são chamados expressamente de distribuidores dos produtos para seus clientes”*.

Com razão o Fisco.

Insta, inicialmente, esclarecer que as operações de vendas de mercadorias por meio do sistema de *marketing* direto encontram-se disciplinadas na Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Confira-se:

RICMS/02 - ANEXO XV

Art. 64 - O estabelecimento que utilizar o sistema de venda na modalidade porta a porta, marketing multinível ou sob qualquer outra denominação a consumidor final para comercialização de mercadorias relacionadas no Capítulo 28 da Parte 2 deste Anexo é responsável pela retenção e pelo recolhimento do imposto devido nas saídas subsequentes realizadas por:

***Efeitos de 1º/12/2005 a 31/08/2022 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:***

“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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 ou estabelecimento similar;

**Efeitos de 1º/12/2005 a 31/08/2022 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:**

“III - revendedor que efetua venda em banca de jornal ou de revista;”

Depreende-se do art. 64 supratranscrito, que o estabelecimento que se utiliza do sistema de venda na modalidade porta a porta, marketing multinível ou sob qualquer outra denominação para comercialização dos seus produtos 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.

Para deslinde da questão, traz-se à baila, os motivos que nortearam as conclusões do Fisco quanto ao fato de que o modelo de negócio da Autuada se enquadra no modelo de vendas porta a porta ou marketing multinível a que se refere o art. 64 do Anexo XV do RICMS/02, conforme exposto no Relatório Fiscal Complementar:

A fim de compreender o modelo de negócio da empresa, a fiscalização consultou informações publicadas pelo contribuinte em sua página da internet [https://www.doterra.com/BR/pt\\_BR](https://www.doterra.com/BR/pt_BR), conforme consta nos anexos listados ao final deste relatório.

Como se vê nos referidos conteúdos, a empresa define seu modelo de vendas como marketing de rede, baseado em venda direta. Nesse sentido, as vendas de seus produtos a consumidores finais seriam feitas diretamente por ela. Por sua vez, os seus membros cadastrados, notadamente os chamados “consultores de bem-estar”, além de serem consumidores, teriam o papel de prestar consultoria e realizar ações “gratuitas” de *marketing*.

Não obstante o empenho do contribuinte em dar tal conformação ao seu modelo de negócio, inclusive estipulando cláusula contratual proibitiva de revenda dos produtos por seus membros cadastrados, **a situação fática aponta para a caracterização da modalidade de vendas a que se refere o art. 64 do Anexo XV do RICMS/MG/2002.**

Já na apresentação do mencionado tópico “Nossa História” (Anexo 10), disponível em [https://www.doterra.com/BR/pt\\_BR/about-our-](https://www.doterra.com/BR/pt_BR/about-our-)

story>, **os consultores são chamados de distribuidores dos produtos para seus clientes.** E a função de consultor é o tempo todo colocada fortemente como oportunidade de ganhos financeiros e meio de criação de renda:

*Compartilhar óleos essenciais é uma experiência única e muito especial. Cientes disso, os fundadores da doTERRA reconheceram a necessidade de implementar um modelo de vendas que permitisse que as pessoas experimentassem o incrível poder dos óleos essenciais enquanto desenvolviam relacionamentos de confiança. Assim, e para melhor facilitar as experiências pessoais com os óleos essenciais, a doTERRA decidiu utilizar, em vez do marketing de massa, **um modelo de venda que possibilita que os distribuidores estejam em contato direto com seus clientes. Esse modelo também criou a oportunidade para que pessoas e famílias alcançassem seus sonhos de independência financeira.** (Destacamos)*

Também de acordo com o Guia doTERRA Construa – Entenda a Oportunidade (Anexo 11), disponível em: (...)

*O generoso plano de bonificação doTERRA é uma forma comprovada e eficaz de **criação de uma renda residual forte e duradoura**, pois ele incentiva a sinergia e a colaboração. (Destacamos)*

(...)

Já o Guia doTerra Decole – Desenvolva seu negócio (Anexo 12), disponível em: < (...)apresenta diversas orientações para que o consultor desenvolva o seu negócio, dentre elas, à fl. 11, a de cadastramento de compradores:

(...)

Dessa forma, não se sustenta a pretensão de qualificar todos os destinatários das vendas da Doterra como consumidores finais dos correspondentes produtos.

Com efeito, o “Termo de Condições e Políticas do Consultor de Bem-Estar” (Anexo 13), disponível em: > (...) em seu Apêndice 1, traz as seguintes definições a respeito dos compradores dos produtos:

**Cliente Varejista:** Uma pessoa que compre produtos diretamente da doTERRA a preço de varejo, por meio do MydoTERRA Showroom de um Consultor de Bem-Estar.

**Cliente Preferencial:** Uma pessoa que tenha formalizado um Contrato de Cliente Preferencial com a

doTERRA, a quem é permitida a compra de Produtos destinados a consumo próprio diretamente da doTERRA a preços promocionais. Um Cliente Preferencial não pode exercer qualquer atividade de Consultoria e, portanto, não pode Cadastrar ou Patrocinar Pessoas e não é elegível a Bônus. No entanto, o Cliente Preferencial pode ganhar, conforme o volume de compras que realizar, Pontos de Fidelidade por meio do Programa de Fidelidade (LRP). As compras de Produtos de Cliente Preferencial são consideradas para fins de elegibilidade dos Consultores de sua Linha Ascendente ao recebimento de Bônus e/ou para fins de apuração do Bônus dos Consultores de sua Ascendente. O Cliente Preferencial é Cadastrado e/ou Patrocinado por um Consultor de Bem-Estar.

**Consultor de Bem-Estar ou Consultor:** Pessoa autorizada pela doTERRA, por meio de Contrato de Consultor de Bem-Estar, a realizar as atividades de Consultoria de forma autônoma e independente, e a comprar Produtos para consumo próprio ou para Ações Gratuitas de Marketing, elegível para o recebimento de Bônus de acordo com os requisitos previstos no Plano de Bonificação, nos termos da Cláusula 5B, e para o recebimento de percentuais sobre os preços de Produtos (excluídos os fretes) vendidos pela doTERRA a Clientes por meio do MydoTERRA Showroom do Consultor, nos termos da Cláusula 5C. (...) (Grifou-se)

Observa-se que a descrição do consultor não se coaduna com a lógica de destinação a consumo, pois este não é o objetivo exclusivo do comprador. Como demonstrado, a descrição das ações do consultor pela própria Doterra exaustivamente apontam para o objetivo de foco em ganhos financeiros. Inclusive por meio do consultor compram o cliente varejista e o cliente preferencial (estes compram pela página virtual MydoTERRA Showroom do consultor). Contraditoriamente, o contribuinte menciona que o consultor faria “ações gratuitas de marketing”, mas, logo em seguida, indica as formas de ganho que ele pode ter.

A despeito da menção sobre gratuidade de ações e independentemente das formas de ganho indicadas para o consultor, as atividades descritas demonstram o seu perfeito enquadramento no conhecido modelo de vendas porta a porta ou marketing multinível a que se refere o RICMS/MG/2002 – art. 64 do Anexo XV.

Tampouco interfere a formal vedação colocada nos contratos para que o consultor não realize vendas dos produtos adquiridos, uma vez que o volume e a frequência de compras realizadas extrapolam, à evidência, o intuito de consumo final, considerando tratar-se principalmente de óleos essenciais, que têm característica de uso em pequenas dosagens.

Constata-se que, em que pese o esforço da Impugnante em caracterizar as suas operações como vendas a consumidor final, resta claro que o modelo de negócio por ela realizado se enquadra perfeitamente no modelo de vendas por marketing direto, o qual está contemplado no art. 64 do Anexo XV do RICMS/02.

Ressalte-se que não cabe à Impugnante determinar e orientar o tipo de auditoria a ser realizada pelo Fisco, não tendo amparo legal a sua negativa de apresentação de informações fiscais solicitadas pelo Fisco, por discordar da premissa adotada pela Fiscalização.

Sustenta a Impugnante que a Fiscalização, embora presuma que os produtos vendidos pela Impugnante foram destinados para a venda direta, simplesmente não prova tal alegação, o que seria de rigor, haja vista o disposto no Convênio ICMS nº 45/99.

Defende que o referido Convênio ICMS nº 45/99, do qual o Estado de Minas Gerais é signatário, estabelece a possibilidade de atribuição de responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/ST ao remetente nas vendas a revendedores que efetuem venda na modalidade porta a porta. No seu entendimento, somente seria possível atribuir responsabilidade e exigir o ICMS/ST se a venda é destinada a revendedor que atua na modalidade porta a porta, o que não seria o caso das operações realizadas pela Impugnante.

Aduz que a Fiscalização não provou que as vendas da Impugnante foram formalmente destinadas à venda direta. E nem poderia, pois as notas fiscais emitidas – inclusive como se constata das que foram juntadas por amostragem ao Auto de Infração – indicam claramente que as vendas foram destinadas para consumidor final, inclusive com a regular indicação do DIFAL.

Entretanto, não cabe razão à Impugnante.

É cediço que Convênio ICMS nº 45/99 (alterado pelo Convênios ICMS 06/06, 101/18, 146/18, 49/19, 224/21), dispõe sobre a substituição tributária aplicável ao caso ora discutido, conforme redação vigente no período autuado, abaixo transcrito:

**CONVÊNIO ICMS nº 45/99**

Redação original, efeitos até 28.02.22.

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

**Redação anterior dada ao "caput" da cláusula primeira pelo Conv. ICMS 06/06, efeitos de 01.04.06. a 28.02.22.**

**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.

(...)

**Cláusula segunda** As regras relativas à adoção e operacionalização da sistemática de que trata este convênio, observado o disposto no Convênio ICMS nº 142/18, em especial o parágrafo único da sua cláusula quinta e os dispositivos a seguir indicados, serão fixadas pela unidade federada de destino da mercadoria, às quais serão observadas pelo sujeito passivo por substituição tributária:

I - as cláusulas segunda e terceira;

II - as seções I, IV e V do capítulo II;

III - os capítulos III e IV;

IV - as cláusulas vigésima oitava à trigésima primeira.";

**Redação original, efeitos até 28.02.22.**

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

Em conformidade com o Convênio ICMS nº 45/99, a legislação do estado de Minas Gerais, especificamente no Capítulo XII, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, vigente no período autuado, dispõe sobre a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido nas saídas subseqüentes realizadas por revendedor não inscrito neste Estado que efetua venda porta a porta a consumidor final, em operações de *marketing* direto, *marketing* multinível ou sob qualquer outra denominação, o que é o caso em discussão, no art. 64, inciso II, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, acima transcrito.

Para melhor demonstrar o enquadramento das operações realizadas pela Autuada no modelo previsto no art. 64 do Anexo XV do RICMS/02, traz-se as definições e peculiaridades do sistema denominado "Marketing Multinível" (MMN) ou "Marketing de rede", exposto no do 6º Boletim de Proteção ao Consumidor da

Secretaria Nacional do Consumidor, órgão do Ministério da Justiça, transcrito da Consulta Interna nº 062/2017:

A Secretaria Nacional do Consumidor, órgão do Ministério da Justiça, através do 6º Boletim de Proteção ao Consumidor (<http://www.justica.gov.br/noticias/boletim-explica-a-diferenca-entre-piramide-financeira-e-Marketing-multinivel/boletimconsumidorinvestidor-6.pdf>) traz as definições e peculiaridades do sistema denominado “Marketing Multinível” (MMN) ou “Marketing de rede”:

A venda direta ao consumidor, de bens de consumo e certos serviços, caracteriza-se pela oferta desses itens fora de um estabelecimento comercial, podendo-se citar como exemplo a venda porta a porta. As empresas de vendas diretas fornecem diversos produtos à população, tais como cosméticos, utensílios domésticos e alimentos, os quais são distribuídos aos consumidores por meio do contato direto e pessoal dos vendedores com o consumidor. O sistema de Marketing de rede ou multinível, como se verá adiante em mais detalhes, é apenas uma das formas de remunerar os revendedores, já que eles ganham não apenas em função do que vendem, mas também pela captação de outros vendedores.

A venda direta possui algumas vantagens para todos os envolvidos, entre elas a maior flexibilidade para os participantes, o que, no entanto, não torna a atividade informal, devendo serem cumpridas todas as obrigações previstas, como o pagamento de impostos. Cabe citar algumas das vantagens desse sistema para os participantes:

- consumidor: possibilidade de ter um atendimento diferenciado e com maior comodidade;
- vendedor: flexibilidade de horários, muitas vezes permitindo que essa atividade seja exercida sem dedicação integral, proporcionando uma renda extra; e
- empresa de vendas diretas: uma forma bastante efetiva de atingir um público consumidor maior, ampliando a distribuição geográfica de seus produtos.

Para demonstrar que o Marketing multinível é apenas uma entre as várias possibilidades de modelos de vendas diretas, é importante mencionar os diferentes modos de abordagem do consumidor e de remuneração dos revendedores<sup>2</sup>:

- Venda porta a porta: o modelo mais tradicional de vendas diretas no País. O revendedor aborda o consumidor em sua residência para ofertar produtos

de seu potencial interesse, permitindo o contato personalizado, com demonstrações práticas da utilização dos itens, além da oportunidade para oferecer brindes e descontos especiais, a fim de concluir o negócio.

- Evento social (“Party Plan”): nesse modelo, eventos podem ser organizados a um grupo de consumidores, normalmente em ambientes onde suas funcionalidades poderão ser demonstradas a um conjunto maior de pessoas, facilitando a troca de opiniões e experiências entre os participantes.

- Venda por catálogo: menos utilizada no Brasil, caracteriza-se pela entrega ao consumidor de uma publicação relacionando vários produtos para que o interessado faça suas escolhas e depois as encomende quando do retorno do revendedor.

Após análise dos modelos, outra questão importante a se tratar diz respeito à forma de compensar, definindo quem irá fazer a venda dos produtos e as estruturas a serem aplicadas com algumas variações:

- Na estrutura “mononível” (ou “unilevel”), o revendedor é remunerado exclusivamente por aquilo que ele vende. Neste caso, pode até haver supervisores ou pessoas de contato junto à empresa fornecedora dos produtos, mas o fato é que todos os revendedores estão no mesmo nível, sendo igualmente remunerados em função das vendas dos cosméticos, materiais de limpeza e utensílios domésticos que comercializarem.

- No chamado Marketing multinível ou de rede (ou “multilevel”), **o revendedor é compensado não apenas pelo que vende, mas também em função do número de novos revendedores que atrai para a estrutura de vendas diretas.** Assim, além do lucro daquilo que vende diretamente, ele recebe uma participação das vendas dos revendedores por ele recrutados ou atraídos (que estarão em outro nível), podendo alcançar, também, uma parte do que estes, por sua vez, receberem das vendas de outras pessoas por ele indicados (em outros níveis). Veja que, nesta estrutura, podem existir diversos níveis de revendedores (daí o nome “multinível”). (destacou-se)

(Destacou-se).

Depreende-se do exposto acima, que o sistema “Marketing multinível” ou “de rede” é apenas uma variante do sistema *marketing* direto ou porta a porta, com diferenciações na estrutura de remuneração dos revendedores. Portanto, neste caso aplica-se o disposto no Capítulo XII da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Registre-se que a própria Impugnante define seu modelo de negócios como *marketing multinível*.

Em relação à alegada vedação contratual para que os Consultores de Bem-Estar não realizem revendas, a Impugnante alega que “*é evidente que, não tendo como a Impugnante controlar diretamente cada um dos Consultores de Bem-Estar, alguns poucos destes podem, eventualmente, acabar revendendo alguns produtos adquiridos*”.

Afirma que a Impugnante adota uma rígida política de *compliance*, que é disparada sempre que existem indícios da prática de revenda por parte de algum Consultor de Bem-Estar.

Apresenta documentos, com o intuito de demonstrar que há um constante monitoramento da indevida prática de revenda dos produtos em plataformas *online*, por meio de solicitação para remoção das postagens/propagandas (doc.05) e “*e-mails enviados aos Consultores de Bem-Estar que, a despeito do que está estabelecido com clareza nos contratos firmados, promoviam a revenda de produtos em suas redes sociais*”.

Defende a Impugnante que não poderia ser chamada a responder pelo pagamento do ICMS/ST, que deve ser retido antes da ocorrência do fato gerador presumido (que, no caso, não pode sequer ser chamado de presumido, por não ser o esperado), por atos realizados contra a sua expressa vontade e para os quais adota medidas para evitar.

Por seu turno, afirma o Fisco que a formalização de cláusula contratual de vedação à revenda dos produtos não é elemento suficiente a garantir a não revenda. Um modelo de negócio que estimula a recorrência de compras para manutenção de benefícios e que também entrega a título de recompensa mercadorias em bonificação naturalmente provoca o acúmulo de produtos e sua destinação para revenda, como meio de incremento de rendas. A própria Impugnante admite a realidade fática de revenda por seus membros ao citar ações para coibir a prática.

Com razão o Fisco.

Verifica-se dos exemplos/documentos acostados pela Impugnante que as ações se limitam ao monitoramento de anúncios explícitos de revenda em redes sociais e sites de venda. Contudo, o modelo de venda porta a porta e as demais designações para esse tipo de venda tem como característica a atuação do revendedor, principalmente em seu meio de relacionamento pessoal, mediante interações diretas com pessoas de sua confiança, o que não fica prejudicado pela retirada da internet de anúncios de vendas.

Outro elemento que demonstra que efetivamente ocorre a revenda dos produtos comercializados pela Autuada é a pesquisa à *internet*, por meio de ferramenta de busca (por exemplo Google), que pode ser realizada a qualquer momento, para “comprar óleos essenciais doTerra”, a qual retorna, reiterada e ostensivamente, além do site oficial da empresa, diversos anúncios de outros revendedores, seja por sites próprios, seja por *marketplace* de grandes empresas de *e-commerce*.

Assim sendo, cai por terra o argumento de Defesa de que os produtos somente seriam vendidos para consumidores finais.

A Impugnante apresenta várias alegações relacionadas à desconsideração do negócio jurídico, que, de antemão, não podem prosperar, visto que o caso em discussão não se amolda à necessidade de desconsideração de negócios jurídicos, nos termos do art. 116 do CTN, art. 205-A da Lei nº 6.763/75 e arts. 83 e 84 do RPTA.

Não tem o condão de afastar a acusação fiscal a alegação da Defesa de que na situação tratada nos autos não há qualquer ato ou negócio jurídico praticado pela Impugnante que possa ser minimamente considerado ilícito, uma vez que o Fisco não caracterizou as operações de vendas realizadas pela Autuada como ilícitas, mas sim, como incorretamente enquadradas como vendas a consumidor final, para fins da tributação pela exação estadual, visto que se caracterizam como vendas por *marketing* direto, para as quais têm previsão de retenção e recolhimento do ICMS por substituição tributária, em relação às saídas subsequentes realizadas a revendedor não inscrito neste Estado.

Saliente-se que, ao contrário do alegado pela Defesa, não há qualquer desqualificação do modelo de negócio de *marketing multinível*, adotado pela Autuada, ou qualquer tentativa por parte do Estado de vedar a prática de revenda de figuras que atuam como parceiros de seu negócio (no caso, os Consultores de Bem-Estar).

Ao contrário do alegado pela Impugnante, o Estado reconhece o modelo de negócio adotado pela Autuada, tanto é que, como já exposto, em consonância com o Convênio ICMS nº 45/99 (e suas alterações), o RICMS/02 trata especificamente no Capítulo XII, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 das operações de *marketing* direto.

Em face disso, não se aplica situação tratada nesses autos a jurisprudência do STF, validando novas formas de organização de atividades econômicas, bem como o entendimento do CARF vedando ingerências do Fisco na administração dos contribuintes e a Lei da Liberdade Econômica, citados pela Defesa.

Noutra toada, a Impugnante sustenta que a própria apuração do crédito tributário supostamente devido estaria embasada em uma presunção. Isso porque, “*sem sequer explicar como chegou a esse critério, a Fiscalização delimitou a incidência do ICMS-ST (e do FEM-ST) às saídas para adquirentes “com pelo menos seis compras em pelo menos um ano”, independentemente de quem teria feito tais compras.*”

Aduz que, em razão da utilização desse critério, apesar de embasar toda a acusação fiscal na premissa de que os Consultores de Bem-Estar seriam revendedores, o Fisco considerou que os Clientes Preferenciais e Clientes Comuns, a partir de determinado número de compras, também atuariam como revendedores.

Questiona o critério utilizado pelo Fisco, qual seja, ocorrência de ao menos 6 (seis) compras em um ano, arguindo qual seria o elemento de prova que serviria para indicar que o padrão de comportamento dos adquirentes seria alterado a partir da 6ª (sexta) compra, quando eles passariam a atuar como revendedores.

Sustenta que a delimitação feita pela Fiscalização ignora aspectos que influenciam diretamente no volume e frequência das aquisições, como, por exemplo, o

número de membros de uma família, fator relevante para se averiguar se o número de compras realizadas faz sentido do ponto de vista do consumo próprio.

Destaca que para se avaliar o padrão de consumo – e, assim, estabelecer um critério que envolva habitualidade e frequência –, é preciso conhecer o produto, suas funções, modos de utilização etc.

Sustenta que o Fisco demonstra desconhecimento dos mais variados usos que tais produtos podem ter, ignorando, inclusive, o contexto social em que foram realizadas a maior parte das vendas no período fiscalizado, no caso, a Pandemia de Covid-19, em que as pessoas buscaram por produtos que pudessem trazer bem-estar aos ambientes e que pudessem mitigar os efeitos da prolongada pandemia na saúde mental das pessoas, contexto esse em que se inserem os óleos essenciais (aplicação na aromaterapia).

Aduz que, em face destas considerações, resta evidente que a ilação da Autoridade Fiscal no sentido de que os óleos essenciais “têm características de uso em pequenas dosagens”, não se sustenta.

Acrescenta a isso, o fato de que a Impugnante não comercializa apenas óleos essenciais, mas também diversos outros itens, como shampoos, pastas de dente, condicionadores, hidratantes corporais, sabonetes etc.

Entretanto, não procede o argumento de que o crédito tributário teria sido apurado com base em presunção, como se demonstrará.

Insta primeiro destacar que a Autuada foi intimada, por meio do AIAF, a informar quais eram os destinatários que se enquadravam como “consultores de bem-estar”, relacionados nas notas fiscais emitidas para Minas Gerais no período de 01/05/19 a 31/12/22. Entretanto, a Autuada se recusou a fornecer tal informação ao argumento de que a Fiscalização norteava a ação baseada em premissas equivocadas sobre seu modelo de negócio.

Em face da ausência de informação de quais destinatários mineiros eram os denominados “Consultores de Bem-Estar”, no modelo de negócio da Autuada, o Fisco adotou como critério para determinar quem seriam os “revendedores não inscritos”, de acordo com a previsão do inciso II do art. 66 do Anexo XV do RICMS/02, o critério de habitualidade e volume de compras por destinatário, nos termos do art. 55, §§ 1º e 2º, da Parte Geral do RICMS/02, que dispõe:

RICMS/02

Art. 55. Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço descrita como fato gerador do imposto.

§ 1º A condição de contribuinte independe de estar a pessoa constituída ou registrada, bastando que pratique com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial a operação ou a prestação referidas no caput deste artigo.

§ 2º Entende-se por habitualidade, para fins de tributação, a prática de operações que importem em circulação de mercadorias ou de prestações de serviços de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, a qual, pela sua repetição, induz à presunção de que tal prática constitui atividade própria de contribuinte regular.

A fim de demonstrar a habitualidade e o volume de compras, o Fisco elaborou, com base nos dados das notas fiscais emitidas pela Autuada para destinatários mineiros, no período autuado, o Demonstrativo Habitualidade e Volume de Compras (Anexo 6 do Auto de Infração), contendo três planilhas:

- a primeira, com a relação de 69.621 destinatários consignados como consumidores finais nas vendas dos produtos pela Autuada, nos exercícios de 2019 a 2022;

- a segunda, com a relação dos 11.347 destinatários considerados como revendedores varejistas, conforme critério estabelecido de habitualidade e volume, e respectivas notas fiscais (após reformulação do lançamento foram considerados 11.202 destinatários); e

- e a terceira, com tabelas e gráficos descritivos das apurações quantitativas acerca do número de compras por destinatário e quantidade e valor bruto dos produtos.

Assim sendo, foram considerados aqueles destinatários que realizaram pelo menos 6 (seis) compras em pelo menos um ano, como revendedores não inscritos.

Ao contrário do alegado na Impugnação, a motivação para esse critério foi claramente registrada no lançamento, adotando-se quantidade de compras compatível com a habilitação do adquirente à bonificação como Consultor de Bem-Estar (Relatório Fiscal Complementar, pág. 18 do e-PTA), qual seja:

Tomando-se como referência a regra do Plano de Bonificação (Anexo 14), que, dentre os requisitos para a atribuição ao consultor do chamado “Bônus de Início Rápido”, **condiciona a que ocorra em pelo menos 60 dias um pedido de novo cliente cadastrado**, no levantamento, **foram considerados para fins de habitualidade os destinatários com pelo menos seis compras em pelo menos um ano**, conforme consta nas colunas “AS” a “AV” dos Anexos 2 a 5 (Demonstrativos da Apuração por Item de NF-e).

Verifica-se que foi utilizada informação contida no Plano de Bonificação para nortear a adoção do critério de pelo menos 6 (seis) compras em um mesmo ano, por ser esse aplicável aos Consultores de Bem-estar. Tal critério encontra-se explicado no relatório fiscal complementar, acima transcrito.

Portanto, não prospera a alegação de que o Fisco não explicou como chegou a esse critério e, tampouco, que o Fisco considerou que os Clientes Preferenciais e Clientes Comuns, a partir de determinado número de compras, também atuariam como

revendedores, visto que o critério adotado pelo Fisco coaduna com a figura dos Consultores de Bem-estar.

Registre-se que a Impugnante insiste no argumento de que, ao aplicar critério para apuração do crédito tributário, independentemente da condição dos destinatários, estaria sendo exigido indevidamente o ICMS/ST nas vendas para Clientes Preferenciais e Clientes Comuns, em relação aos quais não pode haver dúvidas a respeito da condição de consumidores finais.

Contudo, mais uma vez, a Impugnante se limita a alegar, sem apontar quais seriam, efetivamente, os Consultores de Bem-estar, condição que foi solicitada pelo Fisco, mediante o AIAF e que a Impugnante, também naquela oportunidade, se negou a informar.

Da análise dos dados das planilhas do Anexo 6 Reformulado, infere-se que, não obstante o parâmetro inicial de 6 compras por ano, o número de compras por destinatário chegou a 154, com uma média de 20 compras no período autuado (226.678 NF para 11.202 destinatários), destacando-se que realizaram pelo menos 6 compras em 1 ano, 615 adquirentes; de 7 a 10 compras, 2.700 adquirentes; 11 a 20 compras, 3.391 adquirentes; de 21 a 40 compras, 2.779 adquirentes; e acima de 40 compras 1.113 adquirentes.

Analisando-se as quantidades de produtos, tem-se que cada destinatário adquiriu de 8 a 1.302 produtos, com média de 120 por destinatário (1.347.274 produtos para 11.202 destinatários). Quanto aos valores dos produtos, as aquisições variaram de R\$ 1.003,82 (um mil e três reais e oitenta e dois centavos) a R\$ 125.016,48 (cento e vinte e cinco mil e dezesseis reais e quarenta e oito centavos), com uma média de R\$ 13.271,62 por destinatário (R\$ 148.668.657,98 para 11.202 destinatários).

Conclui-se, portanto, que restaram demonstrados os requisitos de habitualidade (repetição de operações) e volume (quantidade e valor) a caracterizar o objetivo comercial, conforme previsto no art. 55, §§ 1º e 2º do RICMS/02.

Tampouco se sustentam as alegações de que a Impugnante não teria interesse meramente na venda de produtos, mas sim na criação e expansão de uma cultura de bem-estar, calcada nas relações interpessoais e na confiança. E que os consultores teriam seus ganhos financeiros calcados somente no plano de bonificação baseado na expansão da rede de membros e, conseqüente, consumo em suas linhas descendentes.

Como bem explicado pelo Fisco, “havendo o fato econômico previsto em lei, a incidência tributária é impositiva, por mais nobres e importantes sejam os ideais a ele adjacentes”. Contudo, dado o propósito de obtenção de renda e independência financeira oferecido aos consultores, o fato de eles obterem bonificações relacionadas com as compras de terceiros, relativamente ao sistema de *marketing* multinível, não afasta a possibilidade de revenda, uma vez que os volumes adquiridos são evidentemente maiores que os de consumo, dadas as características de uso dos produtos em pequenas dosagens.

No tocante ao argumento da Defesa acerca do fato de a Impugnante não comercializar somente óleos essenciais, mas também outros produtos, o que afetaria a

análise fiscal quanto ao padrão de consumo, com o fito de estabelecer um critério que envolva habitualidade e frequência, considerando a afirmativa de que os óleos essenciais “têm características de uso em pequenas dosagens”, responde o Fisco que se observa que “os demais produtos representam parcela menos representativa, além estarem relacionados com as vendas, também, dos óleos para os mesmos destinatários”.

A fim de demonstrar tal afirmativa, apresenta arquivo anexo à Impugnação, elaborado com base nos arquivos que contêm as notas fiscais de saídas (Anexos 2 a 5 do Anexo Provas do e-PTA) com o resumo dos dados, separando os itens de notas fiscais com a NCM iniciada por 3301 (planilha 1), que se refere especificamente aos óleos essenciais dos itens classificados em outras NCMs (planilha 2), e fazendo um comparativo entre as duas planilhas, relativamente ao total bruto dos produtos por NCM.

De tal análise, verifica-se que os valores comercializados com outros produtos (que não são óleos essenciais) representaram apenas 13% (treze por cento) do total. Além disso, na planilha “Outras NCM” há produtos descritos como óleos essenciais (p. ex., doTerra Óleo Essencial Cássia 15 ml; Adaptiv Spray Relaxante) ou produtos intrinsecamente ligados ao seu uso (p. ex., Difusor de Óleo; Necessaire para Óleo).

Destaca o Fisco que, ainda que os produtos classificados em outras NCMs não tivessem a mesma lógica de consumo dos óleos essenciais, todos os destinatários que os compraram também compraram os óleos, seja pela mesma nota fiscal (na maioria das vezes), seja por nota fiscal distinta.

No tocante à utilização dos preços contidos em catálogos de produtos da Impugnante como base de cálculo do ICMS/ST, alega a Impugnante que o Fisco presumiu que em tais publicações constariam as sugestões de preços a serem praticados pelos pretensos revendedores aos consumidores finais, o que não condizia com a realidade.

Afirma a Impugnante que tais catálogos nada mais são do que listas dos preços praticados pela própria Impugnante em seu *e-commerce*, ou seja, **são efetivamente os preços cobrados daqueles que pretendem adquirir os produtos** (sejam eles Consultores de Bem-Estar, Clientes Preferenciais ou Clientes Comuns).

Alega que essa listagem é destinada ao consumidor final, como simples ferramenta facilitadora da visualização dos produtos e que não é utilizada, como geralmente ocorre na venda direta (mais especificamente na modalidade de venda porta a porta), pelo revendedor como sugestão do preço a cobrar do consumidor final.

Todavia tais argumentos não prosperam em face da previsão legal acerca da base de cálculo do ICMS/ST, na modalidade de *marketing* direto, como é o caso em discussão.

Assim dispõe o art. 65 da Parte1 do Anexo XV do RICMS/02 sobre a base de cálculo do ICMS/ST:

RICMS/02 - Anexo XV

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

§ 1º Na hipótese de inexistência dos valores de que trata o caput deste artigo, o sujeito passivo por substituição adotará como base de cálculo o preço por ele praticado acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria no capítulo 28 da Parte 2 deste Anexo.

Depreende-se do dispositivo legal acima que, nas operações de *marketing* direto, no qual se enquadra a Impugnante, a base de cálculo do ICMS/ST é o preço de venda a consumidor final constante de catálogo ou lista de preço emitido pelo remetente.

Como a própria Impugnante admite, os catálogos são listas dos preços praticados pela própria Impugnante em seu *e-commerce*, ou seja, são efetivamente os preços cobrados daqueles que pretendem adquirir os produtos, e destinados aos consumidores finais.

Reitere-se que os valores considerados pelo Fisco como base de cálculo do ICMS/ST foram os valores dos produtos discriminados nos catálogos de preços da “doTerra” como “Preço Regular”, de acordo com o ano de comercialização dos produtos, enviados pelo Contribuinte ou obtidos nas consultas à internet, conforme links informados às fls. 08 do Relatório Fiscal Complementar. E, ainda, quando não encontrados nos catálogos de preços específicos do ano de comercialização do produto, foi utilizado o “preço regular”, informado pelo próprio Contribuinte, por e-mail, em 22/11/23 (Anexo 9).

Portanto, correta a adoção dos preços constantes dos catálogos emitidos pela Autuada, em conformidade com o disposto no inciso I do art. 65 do Anexo XV do RICMS/02, acima transcrito.

Noutra toada, alega a Defesa que houve erro na determinação do crédito tributário, por falta de abatimento das parcelas a título de DIFAL ou DIFAL-FEM, pagas pela Impugnante, sendo irrelevante que o pagamento tenha sido feito sob rubricas distintas, pois, além da identidade de sujeitos passivo e ativo, o ICMS é um só.

Aduz que, como bem identificado pela Fiscalização no Relatório Fiscal Complementar, a Impugnante impetrou dois mandados de segurança para questionar a exigência do chamado DIFAL nas saídas com destino a consumidores finais mineiros (ou seja, a Consultores de Bem-Estar, Clientes Preferenciais e Clientes Comuns).

Assevera que, justamente por entender que os produtos são vendidos a não contribuintes de ICMS e que não há posterior revenda, a Impugnante tinha o justo receio de que o Fisco mineiro aplicasse sanções e medidas coercitivas em caso de não pagamento do DIFAL, não obstante (a) a inexistência de lei complementar que o disciplinasse e, posteriormente, com a edição da LC nº 190/22, (b) a necessária observância do princípio da anterioridade geral e nonagesimal após a publicação de tal lei complementar.

Informa que, antes da impetração do Mandado de Segurança nº 5023682-52.2021.8.13.0024, a Impugnante vinha realizando o pagamento do DIFAL em favor do Estado de Minas Gerais, conforme comprovantes anexos (doc. 04) referentes aos períodos de junho de 2019 a março de 2021, tendo, posteriormente, a partir de abril de 2021, efetuado depósitos judiciais para suspender a exigibilidade do crédito tributário discutido. E que, ademais, os valores de DIFAL e DIFAL-FEM referente a cada operação autuada estão devidamente identificados nos Anexos 2 a 5 do próprio Auto de Infração.

Por outro lado, argumenta o Fisco que não cabe o abatimento dos valores destacados nas notas fiscais a título de diferencial de alíquotas – DIFAL no crédito tributário ora exigido, conforme constou no relatório fiscal anexo ao Auto de Infração.

Transcreve-se os argumentos bem fundamentados pelo Fisco, os quais são corroborados por esta Câmara:

Embora o ICMS/DIFAL e o ICMS/ST sejam ambas parcelas a título do mesmo tributo (o ICMS), cada qual constitui uma obrigação distinta, com distinta materialidade, distinto momento de ocorrência, distinto contribuinte e distinto aspecto quantitativo (...).

Com efeito, o ICMS/DIFAL tem como fato gerador a operação própria praticada entre a Impugnante e seus destinatários, como contribuinte a Impugnante e como aspectos valorativos a base de cálculo da operação própria e a diferença entre as alíquotas interna e interestadual.

Por sua vez, o ICMS/ST tem como fato gerador a operação subsequente presumidamente praticada pelos destinatários da Impugnante, como contribuintes esses destinatários (ainda que a Impugnante seja a responsável por ST) e como aspectos valorativos os preços de catálogo, a alíquota interna de destino e o ICMS/OP a ser deduzido do montante.

Ainda que, de forma prática, nos dois casos, quem recolhe é a Impugnante e quem recebe é o Estado de MG, a distinção de rubricas não é mero detalhe formal, mas é questão de grande relevância, que pode prejudicar o Fisco se o lançamento não fosse feito na

integralidade, uma vez que cada obrigação pode ter desdobramentos diferentes.

Conforme exposto no relatório fiscal do AI, a Impugnante recolheu o DIFAL em determinado período, mas depois judicializou a questão em dois processos, um em relação à ausência de lei complementar e outro em relação à vigência da lei posteriormente editada. Ambos os processos ainda estavam em aberto até a data do lançamento (e assim até a data desta manifestação).

Então, se os valores fossem abatidos, haveria o risco de, depois, a Impugnante, a par de ter reconhecido o direito de levantamento dos depósitos efetuados, ter também direito à restituição dos valores pagos. E, a este tempo (que ainda pode demorar), o Estado não teria mais como lançar a diferença antes deduzida, devido à decadência.

Para fins de esclarecimento, transcreve-se as informações sobre os processos judiciais que questionaram a exigibilidade do DIFAL, constantes do Relatório Fiscal Complementar:

Ressalte-se que, não obstante o pretenso enquadramento, pela Autuada, das operações como destinadas a consumidores finais, houve a impetração de Mandados de Segurança – processos números 5023682-52.2021.8.13.0024 e 5010271-05.2022.8.13.0024, pelos quais os valores destacados nas notas fiscais a título de rubricas diversas das ora exigidas (ICMS/DIFAL e FEM/DIFAL – colunas “AB”, “AD”, “AE” e “AG” dos anexos 2 a 5), relativamente aos períodos de fevereiro de 2021 a dezembro de 2022, foram objeto de questionamento.

O primeiro Mandado de Segurança contestou a cobrança do DIFAL sob o argumento de inexistência de lei complementar para disciplinar a matéria e foi interposto em 24/02/2021, mesma data em que o STF reconheceu a irregularidade da cobrança com base em convênio, mas modulou os efeitos da decisão, para ter efeitos somente a partir do exercício seguinte (2022), exceto para quem tivesse ação judicial em curso naquela data.

Assim, a **decisão do referido Mandado de Segurança vedou a exigência do DIFAL para a Autuada, motivo pelo qual os valores destacados a esse título nas notas fiscais não foram efetivamente recolhidos.**

O segundo Mandado de Segurança, interposto em janeiro de 2022, contestou a vigência, naquele ano, da Lei Complementar nº 190/2022, sob o argumento de

inobservância dos princípios da anterioridade anual e nonagesimal.

Neste caso, foi indeferido o pedido liminar de suspensão da exigência e facultado o depósito judicial, o que foi feito pela Autuada quanto aos valores destacados nas notas fiscais. Mais adiante, no mérito, foi denegada a segurança.

Ambos os processos judiciais, até a data do presente lançamento, não apresentavam registro de trânsito em julgado. Assim sendo, os valores destacados nas notas fiscais a título de ICMS/DIFAL e FEM/DIFAL não foram deduzidos das exigências constantes do presente lançamento, seja porque não foram efetivamente pagos nos períodos objeto das ações judiciais, seja porque, mesmo nos períodos anteriores (junho de 2019 a janeiro de 2021), o pagamento se deu sob rubricas distintas das ora exigidas e consideradas indevidas em razão da realidade das operações ora imputada.

Correto o procedimento fiscal adotado de não abater os valores que foram recolhidos a título de DIFAL, no período de junho de 2019 a janeiro de 2021 (período anterior à interposição das ações judiciais mencionadas), por se tratar de indébito tributário para o qual há procedimento específico previsto no art. 28 do RPTA.

Em relação ao período objeto das ações judiciais retro, acresça-se que consta dos autos que não houve recolhimento do imposto objeto das ações, uma vez que os valores encontram-se depositados judicialmente ou foram considerados indevidos.

Ademais, caso os valores relativos a tais depósitos judiciais tenham sido convertidos aos cofres públicos, repita-se que o indébito tributário demanda o pedido restituição previsto no art. 28 do RPTA.

Cabe destacar que o imposto a recolher a título de substituição tributária devido ao estado de Minas Gerais, em relação às operações subsequentes, será o valor da diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição e o devido pela operação própria do contribuinte remetente, conforme disposto no inciso I do art. 20 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, sendo vedada a compensação de débito relativo à substituição tributária com qualquer crédito do imposto decorrente de entrada de mercadoria ou de utilização de serviço, de acordo com o § 2º do mesmo artigo. Confira-se:

RICMS/02

Art. 20. O imposto a recolher a título de substituição tributária será:

I - em relação às operações subsequentes, o valor da diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

definida para a substituição e o devido pela operação própria do contribuinte remetente;

(...)

§ 2º É vedada a compensação de débito relativo a substituição tributária com qualquer crédito do imposto decorrente de entrada de mercadoria ou de utilização de serviço.

A Impugnante alega, ainda, que o Auto de Infração a rigor, representa uma nova orientação/interpretação do Fisco Mineiro acerca do modelo de negócios da Impugnante, que não se coaduna com a postura que vinha sendo adotada anteriormente pelo próprio Estado de Minas Gerais, que defendia (e ainda defende) a incidência do Diferencial de Alíquotas (“DIFAL”) nas operações de remessa de produtos a destinatários mineiros pela Impugnante.

Sustenta que o Fisco mineiro não poderia aplicar retroativamente novo entendimento acerca do modelo de negócios da Impugnante para exigir tributos cujos fatos geradores ocorreram durante a vigência da anterior orientação, em face do disposto nos arts. 23 e 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (“LINDB” – Decreto-lei nº 4.657/42), que, em linhas gerais, impedem que decisões judiciais ou administrativas que estabeleçam nova interpretação ou orientação sejam aplicadas imediatamente na revisão da validade de atos, incluindo, evidentemente, os atos praticados por contribuintes.

Aduz que, no caso concreto, como exposto, a Impugnante questiona, judicialmente, a incidência do DIFAL nas operações interestaduais em que destinava mercadorias a consumidores finais no Estado de Minas Gerais por meio do Mandado de Segurança nº 5023682-52.2021.8.13.0024) e do Mandado de Segurança nº 5010271-05.2022.8.13.0024), nos quais foram apontados como autoridades impetradas o Ilmo. Sr. Auditor Fiscal da Receita Estadual do Estado de Minas Gerais e o Ilmo. Sr. Superintendente de Arrecadação e Informações Fiscais, ambos vinculados à Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais.

Segue dizendo que, notificadas para prestar informações, as autoridades impetradas – repita-se, vinculados à Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais – defenderam a cobrança do DIFAL nas operações praticadas pela Impugnante, reconhecendo, ainda que implicitamente, que tais operações destinavam produtos para consumidores finais.

Aduz que as autoridades impetradas defenderam, no mérito, a cobrança do DIFAL, pugnando pela denegação da segurança justamente porque, em sua ótica, a Impugnante vende produtos apenas a consumidores finais. Tal entendimento é completamente distinto daquele que motivou a lavratura do Auto de Infração impugnado, segundo o qual a Impugnante atuaria na venda direta (mais especificamente na sistemática de venda porta a porta), comercializando produtos a revendedores, razão pela qual estaria sujeita ao ICMS/ST.

Assim, entende a Defesa que a Fiscalização pretende aplicar novo entendimento retroativamente, ignorando que, à época dos fatos geradores objeto deste Auto de Infração, estava vigente a orientação no sentido de que a Impugnante apenas

vende produtos a consumidores finais (estando, pois, obrigada ao pagamento do DIFAL).

Por seu turno, o Fisco refuta tais argumentos, cujos fundamento são ratificados por esta Câmara:

Também não cabe a alegação de que cobrança de ST nas operações constitui nova orientação ou interpretação do Estado, por sua defesa quanto à incidência do DIFAL nos mencionados processos judiciais.

O ICMS, imposto com lançamento por homologação, exige que o próprio contribuinte efetue a apuração do valor devido e antecipe o pagamento. Nesse contexto, a Impugnante emitiu as notas fiscais com a menção sobre a destinação ao consumidor final, declarou o imposto na escrituração e depois impetrou os mandados de segurança com a matéria exclusiva da ausência de lei complementar.

Obviamente, a Advocacia Geral do Estado – AGE – fez a defesa do Estado em relação a tal matéria de direito, sem nenhum juízo sobre a correção ou não do enquadramento tributário dado pela Impugnante às operações.

O que a AGE defendeu foi somente que, no contexto de uma operação declarada com a incidência do DIFAL, **a então ausência de lei complementar não era impedimento para a sua cobrança.**

Em contexto totalmente distinto é que esta fiscalização, ao auditar as operações, detectou que a incidência não era de ICMS/DIFAL, mas de ICMS/ST. Portanto, não procede a alegação de mudança de orientação ou interpretação.

Destaque-se que as ações impetradas pela Autuada questionaram a incidência do DIFAL nas operações interestaduais de mercadorias a consumidores finais no Estado de Minas Gerais, sob o argumento de inexistência de lei complementar para disciplinar a matéria e, posteriormente, sobre a vigência, para o ano de 2022 da Lei Complementar nº 190/22, sob o argumento de inobservância dos princípios da anterioridade anual e nonagesimal, temas sobre os quais o Estado de Minas Gerais se manifestou.

O caso, ora discutido, trata do enquadramento das operações autuadas no sistema de vendas por *marketing* direto, sobre o qual incide o ICMS/ST.

Conforme se verifica no Anexo 6 - Demonstrativo Habitualidade e Volume de Compras, na primeira planilha foram identificados, no período autuado, 69.621 destinatários consignados como consumidores finais, desses 11.202 foram destinatários considerados como revendedores varejistas, conforme critério estabelecido de

habitualidade e volume. Como se vê, foi considerado pelo Fisco como consumidores finais, sem exigência do ICMS/ST, 58.419 destinatários mineiros.

Portanto, não se pode acatar a tese de que houve mudança de orientação ou de interpretação, visto que o que houve foi o enquadramento de algumas operações no modelo de *marketing* direto, como foi amplamente demonstrado.

No tocante à alegação de que foram consideradas no Auto de Infração as operações com produtos que foram objeto de devolução, ou seja, cujo fato gerador presumido não se concretizou, esta foi acatada pelo Fisco, conforme Termo de Reformulação do Lançamento.

Diante do exposto, corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, da mesma lei.

Lei nº 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:

(...)

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;

(...)

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

(Grifos acrescentados).

Registre-se que a Multa Isolada exigida foi adequada ao limite estabelecido no inciso I do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75 (limitador máximo da multa isolada – duas vezes o imposto da operação própria incidente na operação).

Alega a Defesa a impossibilidade da aplicação concomitante das multas de revalidação e da multa isolada, por entender que se está apenando, ao mesmo tempo, um mesmo fato jurídico, visto que uma das condutas apenadas decorre diretamente da outra, devendo-se aplicar-se a esta hipótese o princípio da consunção.

Entretanto, não lhe cabe razão.

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 XXXVII, da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55 da mencionada lei.

Também se encontram corretas as exigências fiscais relativas ao ICMS/FEM, e respectiva multa de revalidação, em relação aos produtos submetidos à exigência prevista no art. 12-A da Lei nº 6.763/75 e no art. 2º, inciso VI, c/c o art. 3º, inciso I, alínea “a” do Decreto nº 46.927/15, no período de 01/06/19 a 31/12/22:

**Lei nº 6.763/75**

***Efeitos de 1º/01/2020 a 31/12/2023 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 8º, ambos da Lei nº 23.521, de 27/12/2019:***

*“Art. 12-A. Fica estabelecido, para financiamento das ações do Fundo de Erradicação da Miséria - FEM -, criado pela Lei nº 19.990, de 29 de dezembro de 2011, em especial para o pagamento integral do Piso Mineiro de Assistência Social, e de acordo com o disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República, com vigência até 31 de dezembro de 2022, o adicional de dois pontos percentuais na alíquota prevista para a operação interna que tenha como destinatário consumidor final, contribuinte ou não do imposto, com as mercadorias abaixo relacionadas, inclusive quando a alíquota for fixada no regulamento do imposto:”*

***Efeitos de 1º/01/2016 a 31/12/2019 - Redação dada pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 12, II, ambos da Lei nº 21.781, de 1º/10/2015:***

"Art. 12-A. Fica estabelecido, para os fins do disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República, com vigência até 31 de dezembro de 2019, o adicional de dois pontos percentuais na alíquota prevista para a operação interna que tenha como destinatário consumidor final, contribuinte ou não do imposto, com as mercadorias abaixo relacionadas, inclusive quando a alíquota for fixada no regulamento do imposto:"

(...)

VI - perfumes, águas-de-colônia, cosméticos e produtos de toucador, exceto xampus, preparados antissolares, sabões de toucador de uso pessoal, preparações para higiene bucal ou dentária e fios dentais;

(...)

**Decreto nº 46.927/15**

Art. 2º A alíquota do ICMS prevista no inciso I do art. 42 do Regulamento do ICMS - RICMS -, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, será adicionada de dois pontos percentuais na operação interna que tenha como destinatário consumidor final, realizada até 31 de dezembro de 2022, com as seguintes mercadorias:

**Efeitos de 1º/01/2016 a 31/12/2019 - Redação original:**

"Art. 2º A alíquota do ICMS prevista no inciso I do art. 42 do Regulamento do ICMS - RICMS -, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, será adicionada de dois pontos percentuais na operação interna que tenha como destinatário consumidor final, realizada até 31 de dezembro de 2019, com as seguintes mercadorias:"

(...)

VI - perfumes, águas-de-colônia, cosméticos e produtos de toucador, assim consideradas todas as mercadorias descritas nas posições 33.03, 33.04, 33.05, 33.06 e 33.07 da NBM/SH, exceto xampus, preparados antissolares e sabões de toucador de uso pessoal;

No tocante à alegação da Defesa de afastamento da incidência dos juros de mora computados sobre a multa de revalidação, ao entendimento de que "o termo inicial de sua incidência deve corresponder à data de vencimento do respectivo encargo. E, definitivamente, o vencimento da multa de revalidação não coincide com o do vencimento para pagamento do tributo", esta não tem amparo legal.

Cumprir registrar que a Resolução nº 2.880, de 13/10/97, que disciplina a cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários do Estado, em seu

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

art. 2º, é clara quanto à incidência dos juros de mora sobre as multas e quanto à data inicial para incidência destes:

RESOLUÇÃO N° 2.880, DE 13 DE OUTUBRO DE 1997

(MG de 14/10/97)

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

(...)

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

(grifou-se)

A exigência da multa de revalidação nasce com a exigência do imposto e deve ter a mesma data de vencimento deste, de forma que sobre ela deve incidir também os juros de mora.

Os arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75 estabelecem a incidência dos juros de mora sobre o tributo e sobre a multa aplicada, após o prazo de vencimento:

Lei nº 6.763/75

Art. 127 - Os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

(...)

Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, o procedimento sob exame não afronta as disposições legais, mas ao contrário, pauta-se exatamente de acordo com os parâmetros da legislação de regência.

Observa-se que, de acordo com o inciso II do art. 2º da citada Resolução, o débito é corrigido desde o primeiro dia do mês subsequente ao seu vencimento até a data do efetivo pagamento. Somente em relação à multa isolada, o termo inicial para cobrança dos juros de mora é o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

No tocante às questões de cunho constitucional suscitadas pela Impugnante (princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco etc.) cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 781/784, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencidas, em parte, as Conselheiras Emmanuelle Christie Oliveira Nunes (Relatora) e Cássia Adriana de Lima Rodrigues, que o julgavam parcialmente procedente, para excluir, ainda, o valor pago referente ao ICMS/DIFAL, recolhido no período de junho de 2019 a janeiro de 2021. Designado relator o Conselheiro Dimitri Ricas Pettersen (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Daniel Lacasa Maya e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Geraldo Júnio de Sá Ferreira. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras vencidas.

**Sala das Sessões, 26 de novembro de 2024.**

**Dimitri Ricas Pettersen**  
**Relator designado**

**Cindy Andrade Morais**  
**Presidente**

D

25.113/24/3ª

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

---

Acórdão:	25.113/24/3ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.003496829-66	
Impugnação:	40.010157769-21	
Impugnante:	Doterra do Brasil Ltda	
	IE: 004489697.01-79	
Proc. S. Passivo:	Renato Silveira/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-4 - Belo Horizonte	

---

Voto proferido pela Conselheira Emmanuelle Christie Oliveira Nunes, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

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

Conforme relatório fiscal, o lançamento versa sobre a falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, incidente nas operações de marketing direto, destinadas a revendedores não inscritos situados neste Estado, bem como em relação à parcela do Adicional de Alíquota do ICMS/ST relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), previsto no art. 12-A, inciso VI e art. 2º, inciso VI do Decreto nº 46.927/15, no período de 01/06/19 a 31/12/22.

Exige-se ICMS/ST, ICMS/ST-FEM, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, c/c § 2º, inciso I, da mesma lei.

Em sua peça de defesa, a Impugnante alega que os produtos são vendidos a não contribuintes de ICMS e que não há posterior revenda, por isso haveria a incidência do Diferencial de Alíquotas (“DIFAL”) nas operações de remessa de produtos a destinatários mineiros.

Dessa forma, realizou o pagamento do DIFAL em favor do Estado de Minas Gerais, conforme comprovantes anexos (doc. 04) ao e-PTA, referentes aos períodos de junho de 2019 a março de 2021.

Ocorre que, a Fiscalização, ao concluir que a Impugnante estaria sujeita ao pagamento do ICMS/ST, pois destinaria produtos a revendedores mineiros, deixou de deduzir no Auto de Infração a parcela atinente ao DIFAL, sob a alegação de que o pagamento se deu sob rubricas distintas.

A Impugnante esclarece que independentemente do DIFAL ter sido recolhido, por se entender que as operações foram praticadas com consumidores finais, o fato é que houve o pagamento do ICMS sob essa rubrica, que deveria necessariamente ser considerado para abatimento do ICMS/ST lançado no Auto de Infração.

Registra que é irrelevante que o pagamento tenha sido realizado “sob rubricas distintas”, pois, além da identidade de sujeitos passivo (Impugnante) e ativo

(Estado de Minas Gerais), o ICMS é um só, independentemente de qual tenha sido a causa que motivou a cobrança.

Contraditando o entendimento, a Fiscalização, assim se posiciona:

(...) Quanto aos valores destacados nas notas fiscais a título de diferencial de alíquotas – DIFAL, não cabe o seu abatimento das exigências, conforme constou no relatório fiscal anexo ao auto de infração.

Embora o ICMS/DIFAL e o ICMS/ST sejam ambos parcelas a título do mesmo tributo (o ICMS), cada qual constitui uma obrigação distinta, com distinta materialidade, distinto momento de ocorrência, distinto contribuinte e distinto aspecto quantitativo – daí o relatório fiscal ter mencionado, de forma resumida, que são rubricas distintas.

Com efeito, o ICMS/DIFAL tem como fato gerador a operação própria praticada entre a Impugnante e seus destinatários, como contribuinte a Impugnante e como aspectos valorativos a base de cálculo da operação própria e a diferença entre as alíquotas interna e interestadual. Por sua vez, o ICMS/ST tem como fato gerador a operação subsequente presumidamente praticada pelos destinatários da Impugnante, como contribuintes esses destinatários (ainda que a Impugnante seja a responsável por ST) e como aspectos valorativos os preços de catálogo, a alíquota interna de destino e o ICMS/OP a ser deduzido do montante.

Ainda que, de forma prática, nos dois casos, quem recolhe é a Impugnante e quem recebe é o Estado de MG, a distinção de rubricas não é mero detalhe formal, mas é questão de grande relevância, que pode prejudicar o Fisco se o lançamento não fosse feito na integralidade, uma vez que cada obrigação pode ter desdobramentos diferentes.

Conforme exposto no relatório fiscal do AI, a Impugnante recolheu o DIFAL em determinado período, mas depois judicializou a questão em dois processos, um em relação à ausência de lei complementar e outro em relação à vigência da lei posteriormente editada. Ambos os processos ainda estavam em aberto até a data do lançamento (e assim até a data desta manifestação). Então, se os valores fossem abatidos, haveria o risco de, depois, a Impugnante, a par de ter reconhecido o direito de levantamento dos depósitos efetuados, ter também direito à restituição dos valores pagos. E, a este tempo (que ainda pode demorar), o Estado não teria mais

como lançar a diferença antes deduzida, devido à decadência...(grifo nosso)

A questão controversa, da qual diverge esta Conselheira Relatora, se restringe à falta de abatimento das parcelas a título de DIFAL ou DIFAL-FEM pagas, uma vez que a Fiscalização identificou que o caso, ora discutido, trata do enquadramento das operações autuadas no sistema de vendas por marketing direto, sobre o qual incide o ICMS/ST.

Diante da constatação da incidência do ICMS/ST não há que se falar em DIFAL, e, como houve o pagamento em favor do Estado de Minas Gerais, entendo correta a dedução, a Impugnante tem direito ao abatimento.

Concluindo, julgo parcialmente procedente o lançamento, para excluir o valor pago referente ao ICMS/DIFAL, recolhido no período de junho de 2019 a janeiro de 2021.

**Sala das Sessões, 26 de novembro de 2024.**

**Emmanuelle Christie Oliveira Nunes  
Conselheira**