

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.987/18/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000974907-74  
Impugnação: 40.010145893-54  
Impugnante: Odorata Indústria e Comércio de Cosméticos Ltda  
IE: 002753351.00-46  
Proc. S. Passivo: Fernanda Terra de Castro Collicchio/Outro(s)  
Origem: DGP/SUFIS – NCONEXT/DF

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RETENÇÃO/RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – PROTOCOLO/CONVÊNIO – MARKETING DIRETO.** Constatada a falta de retenção e recolhimento de ICMS/ST, 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 nº 45/99 (alterado pelo Convênio nº 06/06) bem como a legislação do estado de Minas Gerais. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da mesma lei. Infração caracterizada nos termos dos arts. 64 e 65 do Anexo XV do RICMS/02. Entretanto, deve-se excluir a multa isolada por inaplicável a espécie.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA (FEM).** Constatou-se, mediante análise dos arquivos eletrônicos e documentos fiscais, que a Autuada deixou de destacar e recolher o ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, correspondente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), incidente nas operações com mercadorias previstas no inciso IV do art. 2º do Decreto nº 46.927/15. Exigências de ICMS/ST correspondente ao adicional de 2% (dois por cento) e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO.** Constatado que a Autuada deixou de atender intimação, efetuada pelo Fisco, para apresentação da planilha com memória da base de cálculo, nos termos do Convênio ICMS nº 45/99. Infração caracterizada nos termos dos arts. 96, inciso IV e 190 do RICMS/02. Exigência da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75. Entretanto deverá ser mantida a citada penalidade, somente em relação à falta de atendimento à intimação, referente ao Ofício nº 021/18, uma vez que apenas nesta hipótese restou caracterizada a infração apontada pela Fiscalização.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, incidente nas operações de *marketing* porta-a-porta, destinadas a revendedores situados neste estado, no período de 01/01/16 a 30/11/17, e, sobre a falta de recolhimento do Adicional de Alíquota do ICMS relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), previsto no art. 12-A, inciso VI, da Lei nº 6.763/75.

A irregularidade decorre do fato de a Autuada ter apurado o imposto sem observar as normas do Convênio ICMS nº 45/99 (alterado pelo Convênio ICMS nº 06/06) e da legislação tributária mineira (Capítulo XII do Anexo XV do RICMS/02).

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75.

Foi ainda exigida a Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75, por falta de atendimento à intimação fiscal.

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 393/407. Acosta documentos às fls. 408/415.

Alega que várias notas fiscais arroladas no trabalho fiscal correspondem à remessa de produtos às propagandistas contratadas pela Impugnante para a divulgação da marca.

Aduz que o carro chefe da empresa é a venda através de gerentes de negócios – denominadas propagandistas, que tem a função específica de divulgar os produtos através de reuniões e eventos.

Afirma que tais propagandistas são devidamente contratadas e registradas de acordo com as normas da Convenção Coletiva de Trabalho – CLT, que, atualmente totalizam 20 (vinte) contratos somente no município de Belo Horizonte/MG, sendo que, em razão da rotatividade na contratação, chega a ultrapassar a quantidade de 50 (cinquenta) propagandistas contratados pela Impugnante (doc. 1 anexo).

Argui que conta ainda com *outra modalidade de propagandista*, por meio de pactuação de contratos de prestação de serviços.

Assevera que o *print* apensado pelo Fisco no anexo 7.4, que transcreve, comprova a possibilidade de compra através do atalho: “Quero comprar...Encontre uma gerente”. Também o anexo 7.7 evidencia a possibilidade de o consumidor final procurar uma das propagandistas para realizar seus pedidos de compras, isso porque essas são treinadas para demonstrar os produtos.

Ressalta que as propagandistas não revendem o produto, bem como não o compram mais barato para revendê-los, mas são instrumentos de captação de clientes, que comprarão os produtos diretamente da Empresa Autuada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assevera que o decreto regulamentador restringe o regime de substituição tributária às operações porta-a-porta, o que não é o ramo de atividade praticada pela Impugnante, razão pela qual não há que se falar em responsabilidade por substituição tributária.

Contesta o argumento do Fisco de que, mediante a análise das notas fiscais eletrônicas emitidas “constatou que a identificação dos destinatários mineiros (CPF) que receberam produtos que compõem o kit de produtos de trabalho de um promotor de vendas, são exatamente as mesmas identificações dos destinatários mineiros dos produtos comercializados para revenda” (Anexo 7.9 – Produtos de Revendedoras), o qual o fez concluir que cada destinatário mineiro das mercadorias é um revendedor dos produtos comercializados pela Odorata.

Afirma que, da análise dos 10.839 (dez mil, oitocentos e trinta e nove) CPFs, no ano de 2016, verifica-se que 63% (sessenta e três por cento), efetuaram no máximo 03 (três) compras, e em 2017, dos 6.679 (seis mil, seiscentos e setenta e nove) clientes, 75% (setenta e cinco por cento) realizaram no máximo 03 (três) compras, o que demonstra que a empresa concretiza suas vendas para consumidores finais.

Afirma que a Fiscalização reconheceu, em um momento anterior a este, que a empresa atua na venda a consumidor final, preliminarmente, ao acatar o real pagamento de DIFAL nos meses de abril a outubro de 2016, dezembro de 2016, agosto a novembro de 2017, com o abatimento destes meses na presente autuação, e, secundamente, ao conceder o parcelamento do período notificado no AIAF nº 10.000024575.10, dos meses de novembro de 2016, e janeiro a julho de 2017.

Aduz que, presentemente, o Fisco novamente autua a Impugnante pelo mesmo período elencado como “reconhecidos e parcelados”, contudo num regime de tributação não praticado pela Empresa, de substituição tributária.

Ressalta que a Impugnante vem cumprindo integralmente o parcelamento efetuado junto ao Fisco Mineiro (doc. 2) e que tais valores efetivamente pagos não foram abatidos na presente autuação.

No tocante à utilização da MVA em substituição ao preço do catálogo, argui que não pode prosperar, visto que aplicação da MVA sobre o preço da nota fiscal é muito superior ao preço de catálogo e maior que o preço praticado de fato pela Empresa.

Argui que não se pode admitir a concomitância da multa de ofício (multa de revalidação) e da multa isolada, por descumprimento de obrigação acessória.

Entende que, nesse caso, a legislação mineira dispõe que só cabe ser aplicada a penalidade para a infração mais grave, no caso, a multa de revalidação por descumprimento de obrigação principal, conforme disposto no art. 211 do RICMS/02.

Alega que não foram observados os limitadores previstos no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Por fim, argui que as multas impostas têm caráter confiscatório e afrontam o art. 150, inciso IV do CF/88.

Requer a procedência da impugnação.

### **Da Instrução Processual**

Em face dos argumentos apresentados na impugnação, a Fiscalização intima (fls. 427) a Impugnante a esclarecer o alcance da expressão “*outra modalidade de propagandistas*”, constante do item “1.1 – Anexo 7.4 – Fisco” da Impugnação (fl. 395/v) e a apresentar, por amostragem, os contratos de prestação de serviços pactuados com as propagandistas, a que se refere o item 1.1 da Impugnação.

Solicita, ainda, a apresentação de uma amostra física dos seguintes produtos de códigos: 053028 (Lucre ainda mais Camp 11), 053038 (envelope próxima campanha Plas), 053229 e 053230 (Comunicado Prêmio Falta Ince), 053254 (Flyer informativa amostra Extreme Consultora), 053257 (Flyer informativa amostra Extreme Promotora), 053260 (Flyer incentivo 11 e 12 2016) e 053674 (Cartilha Resumo Comece Lucrando).

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 433/445, refuta as alegações da Defesa, sob os seguintes argumentos em síntese.

Argumenta que a Impugnante utiliza a expressão “*outra modalidade de propagandistas*”, para as “*revendedoras*”, afirmando que “a empresa autuada conta com mais outra modalidade de propagandistas, através da pactuação de contratos de prestação de serviços, as quais também trabalham para a Impugnante no intuito de demonstrar os produtos e consequentemente vender para os consumidores finais”.

Diz que as citadas “*propagandistas*” demonstram e vendem os produtos para os consumidores finais; ou seja, realizam “*serviços*” semelhantes àqueles prestados pelas “*revendedoras*” da Avon, Natura, etc. E que, a Impugnante, tendo sido intimada a esclarecer o significado e o alcance da expressão “*outra modalidade de propagandistas*” e a apresentar por amostragem os contratos de prestação de serviços pactuados com as “*propagandistas*”, não atendeu a intimação. Também não apresentou a amostra física de oito produtos que se acredita fazerem parte do kit de trabalho de uma “*propagandista*”.

Quanto ao questionamento fiscal contido no Relatório do Auto de Infração sobre o fato de que “no ano de 2016, 10.174 (dez mil, cento e setenta e quatro) destinatários/CPF receberam produtos da ODORATA e desses 99,30% (noventa e nove vírgula trinta por cento), ou seja, 10.103 (dez mil, cento e três) destinatários receberam produtos que são materiais de revendedoras/consultoras”, aduz que a Impugnante restringiu-se a criar um termo novo: propagandista, mas não apresentou nada além de alegações.

Assevera que a Impugnante busca explicar como atua uma “*propagandista*”, mas esquece-se de identificar quem são essas outras propagandistas, quantas são e como são remuneradas. O fato de que no *site* da empresa autuada somente aparece o termo “*Consultor*”, não havendo qualquer menção ao termo “*propagandistas*”, demonstra que a Impugnante criou esse conceito apenas para dissimular suas operações interestaduais, que destinam mercadorias a revendedores, que efetuam vendas porta-a-porta, conforme previsto no Convênio nº 45/99. <http://www.odorata.com.br/seja-consultora/> acesso efetuado no dia 29/08/2018 às 09:23. Cópia em anexo.

Destaca que a Impugnante tenta induzir ao entendimento de que todas as pessoas que receberam produtos que compõem o kit de trabalho de um promotor de vendas, são apenas consumidores finais e não revendedores, por meio de tabela que indica percentuais de recompra dos produtos da empresa, entre uma a cinco compras anuais, questionando o fato de que uma revendedora não poder sobreviver com apenas três compras anuais e um ticket médio de 150,00 (cento e cinquenta reais) por compra.

Entretanto, é sabido que as revendedoras de produtos de *marketing* porta-a-porta comumente trabalham com mais de uma empresa ou trabalham em outra atividade, a venda porta-a-porta é um complemento de renda. Ademais, uma vez que os produtos da Autuada não têm uma participação relevante em Minas Gerais, é natural que as revendedoras busquem outras fontes de renda, comercializando produtos de marcas mais conhecidas.

Afirma que é distorcido o entendimento da Impugnante de que o Fisco teria reconhecido, em momento anterior à autuação, que a empresa atua na venda para consumidor final com o real pagamento do DIFAL, já que abateu os valores pagos de ICMS na lavratura do presente Auto de Infração.

Esclarece que a Fiscalização abateu o recolhimento do ICMS com a cobrança de ICMS, visto que o imposto é o mesmo, apenas recolhido com código de receita diferente. Tal informação consta no relatório do Auto de Infração.

Relata que a empresa inscreveu-se como contribuinte do estado de Minas Gerais para recolher o ICMS DIFAL, contudo, por vários meses, apesar de a empresa apresentar a GIA/ST, não recolhia o imposto para o estado de Minas Gerais, tornando-se omissa de recolhimento. Diante disso, a empresa foi contatada para dar ciência sobre o programa de regularização de débitos tributários “*Novo Regularize*”, além de ser informada do desajuste de seu procedimento em relação ao recolhimento do ICMS DIFAL quando de fato era devido o ICMS/ST conforme previsto no Convênio nº 45/99.

Informa que a Empresa protocolou na Administração Fazendária de Belo Horizonte (AF/BH1), solicitação de parcelamento, relativo a débitos de ICMS DIFAL, que foram declarados pela própria empresa e não foram pagos tempestivamente. Assim, não foi o Fisco que procurou a empresa e fez parcelamento de DIFAL, ao contrário, a empresa, que estava sofrendo um processo de execução fiscal por falta de pagamento de ICMS declarado e não pago, socorreu-se de um parcelamento fiscal, conforme cópia de excerto da Execução Fiscal nº 5140186-83.2017.8.13.0024 que anexa.

Conclui, portanto, que não houve reconhecimento por parte do Fisco, a empresa é que se cadastrou como contribuinte mineiro e interpretou a legislação “à luz da legislação contábil” para “que a essência econômica prevaleça sobre a forma jurídica” e resolveu recolher o ICMS como sendo DIFAL. E que tal procedimento é uma simulação visto que o Fisco mineiro identificou que a Odorata promovia de fato operações alcançadas pelo Convênio ICMS nº 45/99.

Argui que no anexo 13 foram considerados os pagamentos efetivos da empresa até a lavratura do presente Auto de Infração.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Informa que a Empresa Autuada teve sua inscrição estadual suspensa por deixar de pagar o tributo e apresentar a GIA-ST, fato este ocorrido desde 01/09/17. E, curiosamente, não teve interesse em reativar a inscrição, furtando-se, assim, da obrigação de apresentar a GIA/ST e conseqüentemente, pagar o tributo, ou seja, sem declaração, sem obrigação acessória.

E ainda, apesar de ter a inscrição suspensa, a empresa beneficia-se de pagar o imposto por apuração com prazo de pagamento no dia 15 de cada mês, sendo que **o correto**, neste caso, **seria o pagamento por operação** com código de receita 712-0, em relação ao valor do ICMS correspondente ao diferencial de alíquota, e o código de receita 714-6 referente ao valor do respectivo adicional de alíquota destinado ao Fundo de combate à pobreza, criado pelos estados e Distrito Federal, nos termos do § 1º do art. 82 do ADCT.

Acerca dos comentários da Impugnante sobre “aplicação da MVA pelo preço de Catálogo”, afirmando que o ICMS deveria ser calculado com base no preço do catálogo, questiona se desconhece o procurador que a própria empresa negou-se a apresentar os catálogos.

Por fim, atinente às multas aplicadas, aduz, em resumo, que a aplicação de sanções aos contribuintes é inerente à competência tributária do estado de Minas Gerais, que lhe faculta legislar, fiscalizar e aplicar eventuais penalidades pelo descumprimento das obrigações tributárias. A multas aplicadas não violam os princípios do não confisco, da razoabilidade, proporcionalidade e capacidade contributiva, pois são cobradas em conformidade com a legislação tributária estadual mineira com o objetivo de combater a sonegação e coibir a inadimplência.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

### **Da juntada de documentos**

A Fiscalização junta os documentos de fls. 446/456, sendo aberta vista ao Sujeito Passivo, conforme Intimação de fls. 460.

A Impugnante comparece às fls. 462, juntando o documento original de Procuração de fls. 462/463, sem mais nada acrescentar.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 467/481, opina, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, por inaplicável a espécie.

---

### ***DECISÃO***

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

Conforme relatado, a autuação versa a retenção e o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, incidente nas operações de *marketing* porta-a-porta, destinadas a revendedores situados neste estado, no período de 01/01/16 a 30/11/17, e, sobre a falta de recolhimento do Adicional de Alíquota do ICMS relativo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), previsto no art. 12-A, inciso VI, da Lei nº 6.763/75.

A irregularidade decorre do fato de a Autuada ter apurado o imposto sem observar as normas do Convênio ICMS nº 45/99 (alterado pelo Convênio ICMS nº 06/06) e da legislação tributária mineira (Capítulo XII do Anexo XV do RICMS/02).

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75.

Foi ainda exigida a Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75, por falta de atendimento à intimação fiscal.

Instruem os autos, dentre outros documentos, o Relatório Fiscal de fls. 12/18, Anexo 7 - Informações sobre o Contribuinte: excertos dos Catálogos da Odorata (fls. 59/64), informações do *site* sobre Consultoras (fls. 66/69 e 98/99), excerto do catálogo 04/18 (fls. 71/73), informações sobre revenda (75/90), compras pelo *site* (fls. 92/96), relação de produtos de revendedoras (fls. 101/108); Anexo 8 – Relatórios de Apuração do ICMS/ST e FEM por amostragem (fls. 110/164); Anexo 9 – Demonstrativo do Cálculo do ICMS/ST por amostragem (fls. 167/221); Anexo 10 – Cadastro de Produtos e respectivas Regras (fls. 224/325); Anexo 11 – Demonstrativo Multas de Revalidação e Isolada (fls. 327/328); Anexo 12 – cópias de Danfes por amostragem (fls. 330/378); Anexo 13 – Recolhimentos efetivos (fl. 389); todos constantes do CDR de fls. 390 dos autos.

Constatou o Fisco, mediante a conferência dos arquivos eletrônicos, que a Autuada, localizada no Estado de Goiás, realizou operações com mercadorias relacionadas na Parte 28 do Anexo XV do RICMS/02, vigente a partir de 01/01/16, destinadas a revendedores não inscritos no Estado de Minas Gerais, que efetuam vendas no sistema de marketing porta-a-porta, com retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST.

Relata o Fisco que a Contribuinte foi intimada, mediante a lavratura de Auto de Início de Ação Fiscal nº 10.000024575.10 (fls. 02/03), a apresentar planilha contendo memória detalhada da formação da base de cálculo da substituição tributária referente às operações interestaduais para destinatários localizados em Minas Gerais e cópia de comprovantes de recolhimento do ICMS/ST efetuados para o estado de Minas Gerais, referente ao disposto no Convênio ICMS nº 45/99.

Em resposta a empresa apresentou, em mídia DVD-R, planilha contendo os dados de notas fiscais referentes às operações interestaduais de venda de mercadorias para consumidores finais não contribuintes do ICMS e cópias de recolhimentos de ICMS DIFAL, nos termos da EC nº 87/15.

Como a empresa não apresentou o catálogo de preços sugeridos, bem como a apuração do imposto estava em desconformidade com o Convênio ICMS nº 45/99, foi intimada pelo Fisco, mediante ao Auto de Intimação Fiscal nº 21/2018 (fls. 04), novamente, a apresentar planilha detalhada da formação da base de cálculo da substituição tributária, nos termos do Convênio ICMS nº 45/99, cópia de comprovantes de recolhimentos do ICMS/ST efetuados para o estado de Minas Gerais referente ao

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

disposto no Convênio ICMS nº 45/99 e planilha contendo os preços contidos nos catálogos dos produtos referentes às campanhas de janeiro de 2016 a novembro de 2017; inclusive, não localizados no *site* da empresa na *internet* (<http://www.odorata.com.br/catalogos>).

Mais uma vez, a Contribuinte não apresentou os preços contidos nos catálogos de produtos. Em face disso, a Fiscalização, com base no disposto no art. 51, inciso I, da Lei nº 6763/75, apurou o ICMS/ST, utilizando como valor da base de cálculo da substituição tributária a norma prevista no art. 65, § 1º, Parte 1 do Anexo XV, do RICMS/02, qual seja, a aplicação da Margem de Valor Agregado – MVA, disposta no Capítulo 28, Parte 2, do Anexo XV, do RICMS/02. Apesar de o Contribuinte não ter recolhido o ICMS/ST conforme previsto no Convênio ICMS nº 45/99, a Fiscalização, concedeu abatimento do ICMS efetivamente recolhido com o código de receita 713-8 de ICMS DIFAL, conforme descrito no Anexo 13 – Recolhimentos Efetivos.

É cediço que o Convênio ICMS nº 45/99 (alterado pelo Convênio ICMS nº 06/06) bem como a legislação do estado de Minas Gerais, especificamente no Capítulo XII, Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 (Das Operações Relativas a Vendas por Sistema de *Marketing* Porta a Porta a Consumidor Final), abaixo transcritos, dispõem sobre a substituição tributária aplicável ao caso ora discutido. Confira-se:

### CONVÊNIO ICMS nº 45/99

Alterado pelo Conv. ICMS nº 06/06

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

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

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

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



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Parágrafo único. Na falta dos valores de que trata o "caput", a base de cálculo será aquela definida na legislação da unidade da Federação de destino das mercadorias. (Grifou-se).

RICMS/02 - Parte 1 do Anexo XV

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

- I - contribuinte inscrito e situado neste Estado que distribua a mercadoria a revendedores não-inscritos neste Estado, para venda porta-a-porta a consumidor final;
- II - revendedor não-inscrito neste Estado que efetua venda porta-a-porta a consumidor final;
- III - revendedor que efetua venda em banca de jornal ou de revista.

Depreende-se do art. 64 supratranscrito que o estabelecimento que se utiliza do *marketing* direto é contribuinte substituto tributário responsável pela retenção/recolhimento do imposto nas operações de saída que destine mercadorias a contribuinte neste estado, que distribua os produtos a revendedores não inscritos ou inscritos, para venda porta-a-porta a consumidor final.

A Impugnante sustenta, em sua defesa, que o Convênio nº 45/99 restringe o regime de substituição tributária às operações porta-a-porta, o qual não é o ramo de atividade praticada pela Impugnante, que realiza suas vendas para consumidores finais.

Aduz que várias notas fiscais arroladas no trabalho fiscal correspondem à remessa de produtos às “propagandistas” contratadas pela Impugnante, para a função específica de divulgar os produtos através de reuniões e eventos. E que tais propagandistas são funcionárias da Autuada, contratadas de acordo com as normas da Convenção Coletiva de Trabalho – CLT (doc. 1 anexo).

E ainda, que conta com “outra modalidade de propagandista” por meio de pactuação de contratos de prestação de serviços.

Ressalta que as propagandistas não revendem o produto, bem como não o compram mais barato para revendê-los, mas são instrumentos de captação de clientes, que comprarão os produtos diretamente da Empresa Autuada.

Entretanto, tais argumentos não se sustentam.

Primeiro cabe registrar que a Impugnante teve oportunidade de esclarecer o que seria a “outra modalidade de propagandista”, bem como ocorriam tais contratos de prestação de serviços, e não apresentou quaisquer esclarecimentos.

Informa o Fisco que, da análise das notas fiscais eletrônicas de saída emitidas pelo Contribuinte, constata-se que os destinatários que receberam os produtos que compõem o kit de produtos de trabalho de um promotor de vendas, são exatamente os mesmos destinatários mineiros dos produtos comercializados para revenda, os quais estão relacionados no Anexo 7.9 (fls. 101/107), o que conduz à conclusão de que cada destinatário mineiro das mercadorias é um revendedor dos produtos comercializados pela Odorata.

Também comprova que a Impugnante realiza vendas por meio de revendedores, no sistema de *marketing* porta-a-porta, as informações constantes dos seguintes anexos retirados do *site* da empresa: Área da Consultora (fl. 67), Catálogo virtual (fl. 68 e 71/73), materiais de comunicação e imagem para *uploads* (Impulsione suas vendas) – fls. 85/89, “Encontre uma Consultora” (fls. 98/99).

Conforme demonstrado no Anexo 7.8 – Encontre uma Consultora, verifica-se a impossibilidade de o consumidor final adquirir os produtos diretamente do contribuinte, sem a intermediação de revendedores.

Não pode ilidir a acusação fiscal, a tese da Impugnante de que dos 10.839 (dez mil, oitocentos e trinta e nove) CPFs, no ano de 2016, verifica-se que 63% (sessenta e três por cento), efetuaram no máximo 03 (três) compras, e em 2017, dos 6.679 (seis mil, seiscentos e setenta e nove) clientes, 75% (setenta e cinco por cento) realizaram no máximo 03 (três) compras, o que demonstraria que a empresa concretiza suas vendas para consumidores finais.

Como já demonstrado pelo Fisco, a Odorata não realiza vendas a consumidores finais, mas sim para as revendedoras. O fato dos adquirentes realizarem poucas compras não as caracteriza como consumidoras finais.

Já o fato de receber produtos que compõem o kit de trabalho de promotor de vendas, tais como: catálogos, Fichas de cadastro, Sacolas, envelope próxima campanha, Flyer (panfleto) Inf. Redesenho Acne Trat. e outros produtos, em operações de “remessa de catálogo/remessa bonificação/doação (CFOPs 6949/6910), juntamente com os produtos para serem comercializados, conforme verifica-se das notas fiscais acostadas pelo Fisco às fls. 330/378, indica que as adquirentes mineiras são revendedoras da marca Odorata, e que realizam operações de *marketing* porta-a-porta.

Registre-se que a Impugnante, tendo sido intimada a apresentar amostras dos produtos de códigos: 053028 (Lucre ainda mais Camp 11), 053038 (envelope próxima campanha Plas0, 053229 e 053230 (Comunicado Prêmio Falta Ince), 053254 (Flyer informativo amostra Extreme Consultora), 053257 (Flyer informativo amostra

Extreme Promotora), 053260 (Flyer incentivo 11 e 12 2016) e 053674 (Cartilha Resumo Comece Lucrando), não atendeu a intimação.

A Impugnante alega, em sede de defesa que, a apuração do ICMS/ST, mediante a utilização da MVA em substituição ao preço do catálogo, não pode prosperar, em razão da aplicação da MVA sobre o preço da nota fiscal ser muito superior ao preço de catálogo e bem maior que o preço praticado de fato pela Empresa.

Entretanto, no início dos trabalhos de fiscalização, a Contribuinte foi intimada a apresentar planilha contendo os preços contidos nos catálogos dos produtos referentes às campanhas de janeiro de 2016 a novembro de 2017, os quais não foram localizados no *site* da empresa, e não apresentou tais informações.

Registre-se que, em que pese alegar na defesa que deveria o Fisco adotar os preços dos produtos constantes dos catálogos, mais uma vez, não os apresentou.

Corretamente agiu o Fisco ao adotar como base de cálculo do ICMS/ST o preço praticado pela Contribuinte, 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 do Anexo XV do RICMS/02, conforme estabelecido no art. 65 do mesmo diploma legal. Confira-se:

RICMS/02 – Parte 1 do Anexo XV

Art. 65. A base de cálculo do imposto relativo às operações com mercadorias destinadas a venda portá 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.

**Efeitos de 1º/01/2016 a 30/09/2017 - Redação dada pelo art. 1º, e vigência estabelecida pelo art. 19, III, ambos do Dec. nº 46.931, de 30/12/2015:**

*“§ 1º Em substituição à base de cálculo prevista no caput, por opção do sujeito passivo por substituição, poderá ser adotado 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*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*para a mercadoria no capítulo 28 da Parte 2 deste Anexo.”*

(Grifou-se).

Também não merece prosperar o argumento de que o Fisco reconheceu, em um momento anterior à autuação que a empresa atua na venda a consumidor final, primeiro, ao acatar o real pagamento de DIFAL nos meses de abril a outubro de 2016, dezembro de 2016, agosto a novembro de 2017, com o abatimento destes meses na presente autuação, e, segundo, ao conceder o parcelamento do período notificado no AIAF nº 10.000024575.10, dos meses de novembro de 2016, e janeiro a julho de 2017.

Não condiz com a verdade tais alegações, conforme se vê dos esclarecimentos apresentados pelo Fisco e como já relatado no Relatório Fiscal.

Na verdade, o que ocorre é que a Autuada era inscrita como contribuinte do estado de Minas Gerais para recolher o ICMS DIFAL, entretanto, deixou de recolher o ICMS por vários meses, tornando-se omissa de recolhimento. Diante disso, a empresa foi informada sobre o programa de regularização de débitos tributários “*Novo Regularize*”, e na oportunidade, foi informada do desajuste de seu procedimento ao promover o recolhimento do ICMS DIFAL quando de fato era devido o ICMS/ST, conforme previsto no Convênio nº 45/99.

A Empresa protocolou na Administração Fazendária de Belo Horizonte (AF/BH1), solicitação de parcelamento, relativo a débitos de ICMS DIFAL, que foram declarados por ela e não foram pagos tempestivamente.

Registre-se que a Fiscalização, na lavratura deste Auto de Infração, abateu o ICMS efetivamente recolhido com o código de receita 713-8 de ICMS DIFAL conforme descrito no Anexo 13 – Recolhimentos efetivos.

Portanto, não tem razão a Impugnante quando alega que os valores efetivamente pagos relativos ao parcelamento, o qual vem cumprindo integralmente, não foram abatidos na presente autuação.

Corretas as exigências de ICMS/ST e da Multa de Revalidação em dobro, prevista no art. 56, inciso II, c/c § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

Foi ainda exigida a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75.

A Impugnante alega que não se pode admitir a concomitância das multas de ofício (multa de revalidação) e da multa isolada, por descumprimento de obrigação acessória.

Entretanto, não lhe cabe razão.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR) (GRIFOU-SE)

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, inciso VII, alínea “c” da mencionada lei.

Equivoca-se a Impugnante quanto à aplicação do disposto no art. 211 do RICMS/02 ao caso em tela, no entendimento de que somente se poderia ser aplicada a penalidade para a infração mais grave, que no caso, seria a multa de revalidação por descumprimento de obrigação principal.

Dispõe o art. 211 do RICMS/02 que, quando comprovado o descumprimento de duas obrigações acessórias conexas com a mesma operação, pela mesma pessoa, será aplicada apenas da multa relativa à infração mais grave, ou seja, não se aplica ao descumprimento concomitante de obrigação principal (multa de revalidação) e obrigação acessória (multa isolada).

Cabe destacar que a Fiscalização exigiu a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75, por entender que houve retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST, uma vez que a Autuada recolheu o ICMS DIFAL, nos termos da Emenda Constitucional nº 87/15, que alterou o § 2º do art. 155 da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Constituição Federal e incluiu o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, tendo inclusive abatido o valor recolhido no código de receitas de receita 713-8 (ICMS consumidor final não contribuinte outra UF – por apuração).

Entretanto, da análise dos relatórios de apuração do Anexo 8 (CDR de fls. 390) e dos DANFEs, de fls. 330/378 dos autos, verifica-se que a Autuada deixou de destacar o ICMS/ST nas notas fiscais.

Assim, fica caracterizada a conduta de “deixar de consignar em documento fiscal que acobertou a operação ou a prestação base de cálculo prevista pela legislação”.

Com o advento da Lei nº 19.978/11, ocorreu a inclusão do inciso XXXVII ao art. 55 da Lei nº 6.763/75, abaixo transcrito, que passou a apenar a conduta “deixar de consignar”.

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, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo; (grifou-se)

Por outro lado, esta mesma lei alterou o texto do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, que de forma expressamente interpretativa incluiu as alíneas “a”, “b” e “c” ao respectivo inciso, deixando claro todas as condutas abrangidas dentro do tipo que possui como núcleo “por consignar”.

Abaixo, transcreve-se a redação atual da alínea “c” do referido inciso:

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

(...)

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

Portanto, como o Contribuinte não consignou nenhum valor como base de cálculo do ICMS/ST, deve-se excluir a Multa Isolada prevista no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, por inaplicável à espécie, visto que a conduta encontra-se descrita no inciso XXXVII do mesmo art. 55.

Registre-se que foi exigida ainda a Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VII da Lei nº 6.763/75, em razão da Autuada ter deixado de atender 02 (duas)

intimações fiscais, quais sejam o AIAF nº 10.000024575-10 (fls.02) e o Termo de intimação Fiscal nº 021/2018 (fls.04), para apresentação da planilha de com memória da base de cálculo, nos termos do Convênio ICMS nº 45/99 (preços de catálogos dos produtos).

Entretanto, em relação ao AIAF nº 10.000.024.575-10, verifica-se que houve resposta por parte da Autuada, sendo certo que a Impugnante apresentou seus argumentos no sentido de não se sujeitar à forma de apuração da substituição tributária.

Diante disso, deverá ser mantida a Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VII da Lei nº 6.763/75, somente em relação ao Ofício nº 021/18 (fls. 04), uma vez que apenas nessa hipótese, restou caracterizada a infração apontada pela Fiscalização.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso efeito confiscatório da multa, 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 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

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;

(...)

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUO QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).

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

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886  
MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Assim, observada a exclusão da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, e ainda a exclusão da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VII, alínea “a” da citada lei, em relação à falta de atendimento à intimação efetuada referente ao AIAF nº 10.000.024.575-10, verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências remanescentes constantes do Auto de Infração em comento.

Dessa forma, considerando que o lançamento observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena validade, verifica-se que os argumentos trazidos pela Impugnante não se revelam capazes de elidir a exigência fiscal.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir a Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea "c" da Lei nº 6.763/75, e ainda, para excluir a aplicação da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VII, alínea "a", da Lei nº 6.763/75, em relação à acusação de descumprimento do AIAF nº 10. 000024575.10. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Revisora) e Luiz Geraldo de Oliveira.

**Sala das Sessões, 12 de dezembro de 2018.**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Presidente**

**André Barros de Moura**  
**Relator**

CS/D