

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.628/14/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000198875-64  
Impugnação: 40.010134702-13  
Impugnante: Herbalife International do Brasil Ltda  
IE: 503968237.00-07  
Proc. S. Passivo: Luiz Rogério Sawaya Batista/Outro(s)  
Origem: DGP/SUFIS - NCONEXT - SP

### **EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO - MARKETING DIRETO. Imputação fiscal de retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária nas remessas efetuadas pela Impugnante, sediada no Estado de São Paulo, contribuinte substituto tributário por força do Convênio n.º 45/99, a revendedores não inscritos em Minas Gerais que efetuam venda pelo sistema de marketing porta a porta a consumidor final. Irregularidade caracterizada nos termos do mencionado Convênio ICMS n.º 45/99 (com a redação dada pelo Convênio n.º 06/06) e da legislação do Estado de Minas Gerais (arts. 64 a 66 constantes 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*). Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I da Lei n.º 6.763/75. Contudo, a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” não pode ser aplicada ao caso dos autos uma vez que apenas entrou em vigor após a ocorrência dos fatos geradores. Não se trata de aplicação do art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional, uma vez que, em verdade, o dispositivo criou uma penalidade.**

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

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de retenção e recolhimento a menor de ICMS devido por substituição tributária, no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2011, incidente sobre remessas de mercadorias destinadas a revendedores não inscritos neste Estado que efetuam venda pelo sistema de marketing porta a porta a consumidor final.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I da Lei n.º 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da citada lei c/c o art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional.

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 351/388, em síntese, aos argumentos seguintes:

- inicialmente explica que opera no Brasil desde 1994, sendo pessoa jurídica de atuação global que se tornou famosa pela notória qualidade e eficácia de seus produtos, dedicando-se à comercialização direta ou por meio de catálogos no atacado, por conta própria ou de terceiros, de produtos alimentícios, bebidas, produtos para controle e perda de peso, suplementos nutricionais e de saúde, produtos para pelo e cabelo, produtos de higiene, perfumes, cosméticos e produtos correlatos;

- desde a sua criação sempre pautou os seus atos em observância à legislação, inclusive por ser empresa de atuação internacional que lida com produtos relacionados à saúde das pessoas, bem como pelo cumprimento todas as suas obrigações fiscais atinentes às suas atividades;

- faz um histórico da ação fiscal desenvolvida pelo Núcleo de Contribuintes Externos do Estado de Minas Gerais;

- preliminarmente, alega ausência de tipicidade e enquadramento da conduta tida como infracional em dispositivo com força de lei, pois as Autoridades Fazendárias mencionam o Convênio ICMS n.º 45/99, mas tal Convênio não tem nenhuma força de lei no Estado de Minas Gerais;

- cita decisão do Superior Tribunal de Justiça tratando sobre a eficácia dos Convênios, bem como sobre a sua aplicação na legislação interna dos Estados;

- as Autoridades Fazendárias, em nenhum momento, indicaram o dispositivo legal do Convênio que teria sido expressamente infringido;

- cita o art. 142 do Código Tributário Nacional;

- a forma em que foi lavrado o Auto de Infração cerceia o direito de defesa, contrariando as regras basilares do contraditório e da ampla defesa previstas nos inciso LV, do art. 5º da Constituição Federal de 1988;

- e o grave cerceamento ao seu direito de defesa se torna evidente por dois motivos, quais sejam a falta de tipicidade da suposta conduta genericamente atribuída e as Autoridades Fazendárias não terem descrito no Relatório do Auto de Infração qual seria a base de cálculo efetivamente aplicável a tais operações sujeitas ao ICMS/ST;

- o atropelo ao direito de defesa se torna ainda mais relevante se se verificar que foi adotado preço de lista de produtos para a determinação da base de cálculo nas operações destinadas ao Estado de Minas Gerais, sujeitas ao ICMS/ST;

- analisando detidamente os dispositivos relacionados pelas Autoridades Fazendárias, verifica-se que, em verdade, não guardam nenhuma relação com a suposta infração objeto do Auto de Infração, mas sim, a regras do próprio ICMS, em sua imensa maioria, não aplicáveis diretamente ao caso concreto;

- o único art. da Lei n.º 6.763/75 que se aplicaria à discussão sobre a substituição tributária seria o art. 13;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- excluída a frase que dispõe que o regulamento estabeleceria a margem de valor agregado do imposto, que se traduz em mandamento completamente ilegal, a base de cálculo da Lei n.º 6.763/75, requer a aprovação de um preço final, obtido por levantamento ou amostragem ou informações fornecidas por entidade representativa do setor correspondente e as Autoridades Fazendárias não apenas deixaram de indicar qual seria tal valor, como ele inexistente;

- no que se refere ao § 21 do art. 13, pertence mencionar que a Herbalife, no Brasil, não fabrica produtos, mas apenas os revende no atacado após aquisição no mercado interno de fabricantes selecionados, situados no Estado de São Paulo;

- em nenhum momento, a Lei n.º 6.763/75 dispõe sobre qual seria a base de cálculo aplicável às operações por ela praticadas;

- não é por outra razão que as Autoridades Fazendárias não enquadraram a suposta conduta ilícita, uma vez que não há dispositivo legal que indique expressamente qual seria exatamente a base de cálculo a ser adotada pela Impugnante.

- a ausência de fundamentação obrigatória da infração torna nulo por completo o Auto de Infração, uma vez que, realmente, não há ilícito praticado;

- as Autoridades Fazendárias aplicaram multa de revalidação em dobro e, como se não bastasse, pela mesma suposta infração, aplicaram multas isoladas, restando evidente a aplicação de três multas para uma mesma suposta infração, uma vez que a alegada não retenção com o consequente recolhimento do ICMS/ST equivale à utilização de documento fiscal com valor menor do que o previsto na legislação;

- tomando-se por base o raciocínio das Autoridades Fazendárias há identidade entre a infração, havendo, portanto, singularidade de fato jurídico tributário, não se justificando, de nenhuma maneira, o *bis in idem* adotado, que resulta em penalidade tripla para a mesma infração, ainda que calculadas sobre formas diversas;

- o procedimento adotado pelas Autoridades Fazendárias de aplicar multa de ofício e multas isoladas pelo exato mesmo fato, o que é repellido pelo Sistema Jurídico, gera o efeito nefasto - e também completamente vedado - de cumulação dessas mesmas multas;

- cita jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF sobre a impossibilidade de aplicação cumulativa de multa de ofício concomitantemente às multas isoladas;

- as Autoridades Fazendárias procuraram, como se verifica, a todo custo inflar o suposto crédito tributário, não apenas com a aplicação cumulativa de multa, o que é pior, sobre o mesmo fato e tendo como referência a mesma grandeza, como também exigiram juros calculados de forma completamente indevida calculados sobre o valor das multas de ofício e isolada;

- contrariando a regra constitucional da irretroatividade e todas as regras lógicas, físicas e cronológicas, as Autoridades Fazendárias calcularam juros sobre a multa de ofício não a partir do momento em que esta mesma multa foi aplicada, como era de se esperar e, como todas as Secretarias de Fazenda o fazem, mas retroagiram o cálculo dos juros como se a multa tivesse sido aplicada na data do fato gerador;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- cita o art. 226 da Lei n.º 6.763/75;
- quanto ao mérito, cita a Lei Complementar n.º 87/96 sustentando que somente a lei estadual poderá expressamente adotar o preço final a consumidor, caso tal preço exista e na hipótese de que ele tenha sido sugerido pelo fabricante ou importador;
- assim como na lei complementar, que exige lei estadual interna a definir a base de cálculo da substituição tributária, o Convênio n. 45/99 não estabelece nenhum tipo de incentivo fiscal, mas regra própria do ICMS;
- em razão do princípio da legalidade, as regras atinentes ao regime da Substituição Tributária, incluindo a base de cálculo do ICMS/ST devem estar previstas em dispositivo com força de lei emanado dos Estados e do Distrito Federal;
- por essa razão e, com base nos comentários anteriores, que a Cláusula Terceira do Convênio ICMS n.º 45/99 dispõe que a base de cálculo será o valor correspondente ao preço de venda o consumidor, constante em tabela estabelecida por órgão competente, ou na falta desta, o preço sugerido pelo fabricante ou remetente, que seria aquele constante em catálogo ou lista de preços, acrescido do frete, quando não incluído no preço;
- excetuando-se a menção ao remetente, não prevista na Lei Complementar n.º 87/96, o mandamento contido na Cláusula Terceira é praticamente idêntico ao constante no art. 8º da Lei Complementar n.º 87/96;
- a Lei n.º 6.763/75 não contém regra direta que determine expressamente que a base de cálculo do ICMS/ST, nas operações interestaduais, tais quais as praticadas pela Impugnante e não estabelece qual a base de cálculo de tais operações, mas apenas limita-se a reproduzir parcialmente o art. 8º da Lei Complementar n.º 87/96, em seu art. 13;
- além de não definir a base de cálculo, a Lei delegou ao Regulamento, mero instrumento infralegal que não pode, de nenhuma maneira, inovar a ordem jurídica, atividade própria do Poder Legislativo, cujo resultado não possui força de lei;
- ante a completa ausência de previsão em veículo normativo com força de lei, não há infração passível de ser levantada por meio de ação fiscal e sequer ser deduzida em Auto de Infração, motivo pelo qual a pretensão fazendária se apresenta totalmente insubsistente, devendo ser julgada improcedente;
- como observa a regra do art. 8º da Lei Complementar n.º 87/96, por meio de seus §§ 4º e 6º, para a apuração do valor da margem de valor agregado, a base de cálculo adotada nas operações objeto da autuação é próxima do valor praticado a consumidor final;
- como se poderá observar por meio dos documentos ora acostados, especialmente a lista de produtos, para apuração da base de cálculo utiliza o valor base constante nessa lista, que já possui custos de frete e outros custos relacionados, para fins de cálculo e pagamento do ICMS/ST;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- mediante a análise da Lista de Produtos e da relação de notas fiscais pode-se verificar que não pratica o preço base, mas sim, diferentes preços aos seus revendedores que levam em conta o status desse revendedor perante a Impugnante;
- de acordo com sua política, qualquer adquirente que se apresentar tem direito a comprar os seus produtos por um preço menor que o preço base, utilizado como mera referência, em conformidade com a posição do adquirente que se habilita como revendedor, com o seu tempo de relacionamento, com o seu volume de compras e com o volume de compras de outros revendedores a ele relacionados;
- assim, fundado no sistema de pontos, o adquirente passa a ter direito a adquirir produtos com preço equivalente a 65% (sessenta e cinco por cento) do valor de referência, reitere-se, utilizado como base de cálculo para o ICMS/ST;
- posteriormente, o adquirente passa a ter direito a adquirir produtos com preço equivalente a 58% (cinquenta e oito por cento) do valor de referência, reitere-se, utilizado como base de cálculo para o ICMS/ST;
- até que o adquirente chega a uma posição que tem direito a adquirir produtos com preço equivalente a 50% (cinquenta por cento) daquele valor de referência, hipótese em que já detém pontos suficientes para tanto;
- utiliza o preço referência para o cálculo do ICMS/ST em todas as suas vendas por medida de cautela, mesmo ciente de que muitos de seus adquirentes não adquirem os produtos para revender, mas sim para consumo próprio, hipótese em que o ICMS/ST sequer seria exigível;
- a Impugnante não tem sequer como sugerir um preço final a consumidor pois seus adquirentes podem obter o lucro da venda de seus produtos da diferença entre o valor de referência constante na Lista de Produtos e o valor por ela efetivamente praticado;
- o preço de referência utilizado para a determinação do preço praticado com seus adquirentes, e que é adotado como base de cálculo do ICMS/ST, é o preço que mais se aproxima do valor final praticado por seus adquirentes, quando eles revendem os produtos adquiridos;
- junta Estudo da Associação Brasileira das Empresas de Venda Direta - ABEDV que constata justamente tal fenômeno e informação de sites de adquirentes-revendedores, extraídas da internet, em que consta o valor reduzido por meio do qual muito de seus produtos são anunciados e comercializados;
- por essa razão não tem como concordar com, o que parece, a adoção de valor constante em documento promocional distribuído aos revendedores, extraído de um catálogo paulista, circulável apenas no Estado de São Paulo, cujo preço dos produtos é maior do que em Minas Gerais e onde consta um número reduzido de produtos, e não todos os produtos constantes na Lista de Produtos adotada;
- as Autoridades Fazendárias sequer se deram conta de que na Lista de Produtos efetivamente praticada consta um valor de referência e valores distintos praticados com seus adquirentes, e que entre tais valores há um intervalo considerável de onde provém o lucro de seus adquirentes que revendem os produtos;

- as Autoridades Fazendárias sequer contextualizaram a ação fiscal e não se deram conta de que a venda porta a porta requer uma estratégia de vendas própria, sendo muito árdua e difícil;

- as Autoridades Fazendárias, em nenhum momento, provaram, com base em lei, que o preço referência constante na Lista de Produtos estaria equivocado e que deveria ser adotado preço constante em material promocional utilizado para auxiliar a venda do adquirente-revendedor ao invés da Lista de Preços.

Ao final, requer sejam acolhidas as preliminares arguidas e declarado nulo o Auto de Infração, e, caso não seja esse o entendimento, no mérito pede a improcedência do Auto de Infração.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em manifestação de fls. 894/938, refuta as alegações da peça de defesa em resumo, aos fundamentos que se seguem:

- inicialmente, demonstra que a Autuada explora o ramo de Vendas por Sistema de Marketing Porta a porta a Consumidor Final e que emite e disponibiliza catálogo de produtos com preço sugerido;

- para tanto, traz à baila, informações gerais acerca da Autuada, disponibilizadas publicamente pela própria empresa;

- no *site* da empresa Herbalife International do Brasil Ltda consta que o Brasil é o quarto maior mercado da empresa no mundo sendo seu maior mercado nas Américas do Sul e Central;

- para tornar possível a venda direta através dos Distribuidores Independentes, ressaltando que essa é a exclusiva forma de venda, a Autuada disponibiliza na internet seu “Catálogo”, disponível em língua portuguesa, demonstrando que não há restrições quanto à área de abrangência, posto que o catálogo refere-se apenas a Brasil, e os produtos têm preço sugerido;

- a Autuada divulga que encerrou o ano de 2012 registrando um crescimento em suas vendas líquidas em reais no Brasil, destacando que esse ano foi marcado pela inauguração de cinco filiais, sendo uma delas em Belo Horizonte, de forma que Minas Gerais passou a ter ponto de coleta de produtos Herbalife para Distribuidores Independentes que antes tinham apenas a opção de aguardar o recebimento de seus pedidos;

- é fundamental a constatação do exato *modus operandi* da Autuada ao desenvolver suas atividades porque a expressão “*comercialização direta ou através de catálogos no atacado, por conta própria ou de terceiros*” deve ser contextualizada e situada no universo em que está envolvida, tendo em vista que ela apresenta-se como uma das maiores empresas de vendas diretas do mundo;

- a Impugnante, ao utilizar a expressão “comercialização no atacado”, pode levar à falsa conclusão de que vende grandes quantidades a alguns poucos atacadistas regularmente constituídos, o que não corresponde à realidade;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a mirar pelas operações realizadas pela Impugnante no ano de 2011, a comercialização dos produtos da Impugnante não se dá no mercado atacadista, sequer no varejista;

- não há neste Auto qualquer operação de venda direta da Impugnante a atacadista, a varejista regularmente constituído ou sequer a consumidor final;

- resta comprovado, inequivocamente, que a Impugnante distribui seus produtos por meio de uma ampla e capilar rede de revendedores pessoas físicas, que compram pequenas quantidades de produtos para revendê-los à clientela local com auxílio de catálogos confeccionados por ela própria;

- tivesse a Contendoradora observado com mais vagar este Auto, a ausência de enquadramento da conduta em dispositivo legal não teria sido sequer alegada. Porque, ao contrário do que afirma, embora ciente da relevância do Convênio ICMS n.º 45/99 e alteração trazida pelo Convênio ICMS n.º 06/06, o Fisco não se ateve apenas a estes, já que aponta amplo rol de dispositivos da Lei n.º 6.763/75 e do RICMS/02 que foram feridos. Tanto no campo Base Legal/Infringência (fl. 07) quanto no Relatório Fiscal que integra o Auto de Infração, os dispositivos legais foram apontados (fl. 09);

- o Auto de Infração ora combatido está fulcrado em toda a legislação tributária e, qualquer argumentação em contrário apenas demonstra a intenção da Autuada de tão somente tentar ferir suas bases de sustentação, estratégia que se mostra totalmente descabida;

- cita o art. 110 do Decreto n.º 44.747/08 (RPTA);

- há algo de contraditório, protelatório e oportunista no comportamento de um contribuinte quando, por anos a fio, acata a condição de substituto tributário, destaca e recolhe o imposto, solicita regime especial, mas que, no entanto, ao deparar-se com o presente Auto, desconsidera por completo os artigos da mesma legislação no que tange à definição da base de cálculo;

- o Convênio ICMS n.º 45/99 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 tendo em vista o disposto os arts. 102 e 199 do;

- o art. 96 do Código Tributário Nacional define que a expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes;

- por conseguinte, o RICMS/02, por integrar a legislação tributária a que o Convênio ICMS n.º 45/99 menciona, tem poderes para definir a base de cálculo das operações que a Impugnante realiza;

- nada há no Convênio que evoque a necessidade de lei estadual específica para que o Convênio passe a produzir efeitos em território mineiro;

- a Impugnante não consegue afastar a exigência fiscal quando afirma que este Fisco não indicou o dispositivo legal do Convênio que foi infringido;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- ao contrário do que clama a Impugnante, a tipicidade está amplamente caracterizada neste Auto de infração, seja no campo Relatório do Auto de Infração (fl. 07), seja no campo Base Legal/Infringência (fl. 07), seja no Relatório Fiscal que integra o Auto (fl. 09) aos quais a Impugnante teve amplo acesso;

- também são improcedentes as alegações de cerceamento de defesa pela ausência de descrição fundamentada em dispositivo legal da base de cálculo aplicada por este Fisco que justifique as diferenças apuradas. Porque, basta observar o item 11.0 do Relatório Fiscal que comenta o art. 65 do Anexo XV do RICMS/02, também explicitado no campo Base Legal/Infringência;

- cita o art. 99 do Código Tributário Nacional e a Lei n.º 6.763/75 que transfere ao regulamento as questões sobre o tratamento diferenciado a ser dado nas vendas porta a porta, inclusive no que concerne à definição da base de cálculo a ser adotada;

- ocorre que a Impugnante quer acatar os mandamentos da indigitada lei seletivamente, ao sabor das suas conveniências operacionais e em detrimento do interesse público, pois ao mesmo tempo acata sua condição de substituto tributário na venda porta a porta conforme o RICMS/02 e o desqualifica para definir a base de cálculo nas operações que realiza;

- sendo a Impugnante a alienante, ela se torna substituta tributária do imposto devido pelo adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subsequentes segundo o inciso II do art. 22 da Lei n.º 6.763/75;

- é indispensável sublinhar que o esforço dos vendedores nesta derradeira etapa agrega valor a ser tributado pelo ICMS, embora não deva ser para Impugnante;

- ao calcular a base de cálculo do ICMS/ST pelo preço-base constante em sua lista de preços e não pelo preço ao consumidor final definido em seus catálogos a Impugnante, substituta tributária, deixa de recolher o imposto sobre o valor agregado na etapa entre o revendedor e o consumidor final conforme especifica o Regulamento, já que o preço em catálogo é sempre maior do que o preço-base;

- sendo as operações que realiza a Impugnante uma entrada sem destinatário certo para venda porta a porta das mercadorias proveniente do Estado São Paulo está sujeita ao regime de substituição tributária. Por conseguinte, o imposto deve ser pago na forma como dispuser o Regulamento, não conforme o disposto nos §§ 19 a 21 do art. 13, mas conforme os arts. 64 e 65 no citado Anexo XV do RICMS/2002, pois, havendo tratamento específico sobre a matéria, esse deve prevalecer;

- é inócua a argumentação da Impugnante quanto a ausência de fundamentação obrigatória ou de ilícito ao adotar a prática do preço-base em sua lista de preços já que este é o que mais se aproxima daqueles praticados pelos revendedores;

- apresenta o Requerimento de Concessão de Regime especial indeferido pelo Fisco;

- caso a Impugnante tivesse observado os cálculos no campo Demonstrativo do Crédito Tributário (fl. 06) e no Anexo 1 (fl. 16) e o campo penalidade (fl. 08) o *bis in idem* não teria sido apontado;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- é legítima a exigência das multas em tela uma vez que estão previstas em Lei n.º 6.763/75;
- os juros de mora foram calculados nos termos da Resolução n.º 2.880/97;
- cita o Acórdão 19.931/13/2ª;
- a demonstração do ilícito praticado é cristalina;
- a Impugnante, quando optou por praticar a venda porta a porta, obteve o direito de aplicar a legislação específica, que simplificou imensamente sua vida tributária e a de seus distribuidores e o dever de cumprir a contrapartida exigida pelo Fisco adotando os preços de catálogos para a base de cálculo;
- o RICMS/02 dá corpo ao espírito da legislação definida no Convênio ICMS n.º 45/99;
- não restam dúvidas que as regras fixadas na Lei n.º 6.763/75, no Decreto n.º 43.080/02 e nos Convênios ICMS n.ºs 45/99 e 06/06, em perfeita harmonia com a Lei Complementar n.º 87/96, são instrumentos necessários, suficientes e eficazes;
- cita decisões deste Conselho de Contribuintes;
- improcede a afirmação da Impugnante de não sugerir o preço final ao consumidor aos seus revendedores, que revendem os produtos em condições completamente alheias à sua vontade, bastando verificar os catálogos por ela fornecidos mediante notificação do Fisco;
- está em desacordo com a legislação tributária a Autuada, que, na condição de substituta tributária, utiliza-se para calcular e pagar o ICMS/ST daquilo que afirma ser o mais próximo do recomendado nos §§ 4º e 6º do inciso II do art. 8º da Lei Complementar n.º 87/96;
- as alegações da Impugnante de que com base em tal preço-base calcula o ICMS/ST devido nas operações mensais e no mês subsequente recolhe o imposto são, na verdade, a confissão de que apura irregularmente o tributo;
- a base de cálculo prevista na legislação é o preço constante em catálogo;
- a legislação não impede que a empresa que utilize catálogo de preço da venda porta a porta altere seus preços ali mencionados, porém, não é permitido em uma mesma época consignar certo preço no catálogo e utilizar preço inferior a este para apurar a base de cálculo da substituição tributária, como ocorre no caso presente;
- os preços-base apresentados nas tabelas fornecidas pela Impugnante e apensados à impugnação são preços para distribuidor, conforme título da própria lista;
- nada impede os distribuidores de revender os produtos por preços superiores ao preço-base, inclusive por àqueles preços constantes nos catálogos promocionais, o que dá ao revendedor um amplo espectro de preços para auferir lucros;
- nas notas fiscais elencadas no Anexo 2 o preço-base utilizado pela Impugnante para calcular o imposto concernente aos produtos é inferior ao preço do produto em catálogo fornecido por ela, preço este definido na legislação mineira como a base de cálculo do ICMS/ST;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a técnica da substituição tributária visa reproduzir o valor agregado ao longo de toda a cadeia produtiva e distributiva;
- a alegação de que os catálogos distribuídos pela Impugnante são material de marketing corrobora o entendimento de que estes são utilizados para sugerir preço;
- cita o item 10, art. 22 da Lei n.º 6.763/75;
- o caráter definitivo do ICMS/ST impede o Fisco, ao ter ciência de que a venda ao consumidor final foi praticada por valor superior ao sugerido, reformular o valor do imposto cobrado previamente e impede a Impugnante e o revendedor que praticou preço ao consumidor final inferior ao sugerido em catálogo de exigirem compensação daquilo que já foi pago ao Fisco a título de ICMS/ST;
- cita o Acórdão n.º 18.110/07/1ª;
- engana-se a Impugnante ao afirmar que a técnica da MVA é inaplicável ao caso concreto;
- é irrelevante a alegação de que eventualmente os revendedores praticam preços bem inferiores aos valores-base e aos preços que seriam os sugeridos ao consumidor final, se estes fossem aplicáveis ao caso concreto;
- não há necessidade de comprovação pela Contendora de que não é fabricante ou importadora dos produtos, tendo em vista que a nova redação do Convênio ICMS n.º 45/99 (alterada pelo Convênio ICMS n.º 06/06) determina que o remetente é o responsável pelo tributo em comento.

Ao final, pedimos seja julgado procedente o lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria do CC/MG**

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fundamentado e conclusivo de fls. 943/969, opina, em preliminar pela rejeição da arguição de nulidade e, no mérito, pela procedência do lançamento.

### **Do Julgamento**

A 3ª Câmara de Julgamento apreciou o lançamento, em sessão realizada em 14 de janeiro de 2014 e, em preliminar e à unanimidade, rejeitou a arguição de nulidade do lançamento e, no mérito, pelo voto de qualidade, julgou-o procedente, conforme Acórdão n.º 21.252/14/3ª (fls. 971/997).

Nos termos do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, a Impugnante foi intimada da decisão.

Contudo, inconformada, a ora Impugnante recorreu ao Poder Judiciário e, por força da decisão de fls. 1.017/1.020, o processo retorna a julgamento desta Câmara.

**DECISÃO**

**Das Preliminares de Nulidade do Auto de Infração**

Preliminarmente, alega a Impugnante que o lançamento encontra-se eivado de nulidades insanáveis, alegando, em síntese, que:

- as Autoridades Fiscais não descreveram adequadamente a conduta supostamente por ela praticada e não apontaram o dispositivo com força de lei supostamente infringido;

- as Autoridades Fiscais mencionam o Convênio ICMS n.º 45/99, mas tal convênio, “previsto na LC n.º 24/75”, não tem força de lei no Estado de Minas Gerais conforme dispõe o art. 1º da citada lei. Explica que tal convênio não trata de isenção nem de benefícios fiscais, mas sim de regular o regime de substituição tributária, matéria afeta especificamente à Lei Complementar n.º 87/96;

- o Superior Tribunal de Justiça decidiu, ao tratar da eficácia dos convênios, bem como sobre sua aplicação na legislação interna dos Estados, que o convênio não possui força de lei nos Estados e no Distrito Federal, sendo necessária lei estadual sobre o tema, objeto do convênio e, conforme o caso, posterior regulação para que o mandamento tenha obrigatoriedade em face dos contribuintes;

- as Autoridades Fiscais não indicaram o dispositivo legal do convênio que foi infringido pela Impugnante;

- no Auto de Infração falta tipicidade, falta clareza no relatório acerca da base de cálculo efetivamente aplicável às operações autuadas, falta a razão da diferença entre a base de cálculo por ela adotada e a utilizada pelo Fisco. Entende que teve seu direito de defesa cerceado;

- os dispositivos legais relacionados pelas Autoridades Fazendárias não guardam nenhuma relação com a suposta infração objeto do Auto de Infração, mas sim a regras do próprio ICMS, em sua imensa maioria, não aplicáveis ao caso concreto;

- o dispositivo da Lei n.º 6.763/75 que dispõe que o decreto estabelecerá a Margem de Valor Agregado (MVA) do imposto é completamente ilegal, na medida em que a base de cálculo do ICMS/ST requer a aprovação de um preço final, obtido por levantamento ou amostragem ou informações fornecidas por entidade representativa do setor correspondente. Diz que não tem notícia de que tal levantamento tenha sido realizado. Entende não ser aplicável o § 19 do art. 13 da Lei n.º 6.763/75;

- da mesma forma, por apenas revender no atacado os produtos que comercializa, não se aplica ao caso dos autos o § 21 do art. 13 da Lei n.º 6.763/75 (preço sugerido);

- falta a indicação de dispositivo de lei que prescreva a base de cálculo a ser adotada pela Autuada, o que entende tornar nulo por completo o Auto de Infração.

Registre-se que parcela das alegações de nulidade do lançamento trazida pela Defendente refere-se ao mérito e será tratada no momento oportuno.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Importante mencionar ainda que não se inclui na competência do órgão Julgador a negativa de aplicação de lei, decreto ou ato normativo, conforme o disposto no art. 182 da Lei n.º 6.763/75.

Ademais, não merecem prosperar as arguições de nulidades pelos fundamentos a seguir mencionados.

Vale destacar que o lançamento em análise embasa-se nos dispositivos do Convênio ICMS n.º 45/99 (alterado pelo Convênio ICMS n.º 06/06), firmado pelos Estados e o Distrito Federal, de acordo com o estatuído no art. 9º da Lei Complementar n.º 87/96.

A legislação do Estado de Minas Gerais, especificamente no Capítulo XII da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 (arts. 64/66) dispõe sobre as operações relativas a vendas por sistema de marketing porta a porta a consumidor final, objeto do mencionado convênio.

Ressalte-se que, ao contrário do alegado pela Impugnante, os dispositivos da legislação mineira que tratam especificamente da matéria objeto deste lançamento encontram mencionados no Auto de Infração (campo base legal/infringência) e também no relatório fiscal de fls. 10/15.

Consta também no campo “relatório” do Auto de Infração expressamente a acusação fiscal de retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST relativo a remessas de mercadorias destinadas a revendedores não inscritos neste Estado, que efetuam venda pelo sistema de marketing porta a porta a consumidor final, nos termos do Convênio ICMS n.º 45/99.

Conveniente mencionar que na Lei mineira (n.º 6.763/75) encontra-se no art. 13 as parcelas da base de cálculo para fins de substituição tributária e, ainda, os critérios para definir a margem de valor agregado. Confira-se:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

.....

§ 19. A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

1. em relação a operação ou prestação antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou da prestação praticado pelo contribuinte substituído;

2. em relação a operação ou prestação subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

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

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente ou ao tomador de serviço;

c) a margem de valor agregado, nela incluída a parcela referente ao lucro e o montante do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

próprio imposto, relativa a operação ou prestação subsequentes, que será estabelecida em regulamento, com base em preço usualmente praticado no mercado considerado, obtido por levantamento, ainda que por amostragem, ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidade representativa do respectivo setor, adotando e a média ponderada dos preços coletados

.....

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

**§ 21 - Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos, poderá o regulamento estabelecer como base de cálculo esse preço.**

.....

§ 29 - Em substituição ao disposto no item 2 do § 19 deste artigo, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou a sua similar, em condições de livre concorrência, adotando - se para sua apuração as regras estabelecidas na alínea "c" do mesmo item. Grifos acrescidos. (Grifou-se).

Portanto, vê-se que ficaram definidas as parcelas da base de cálculo do ICMS por lei ordinária, Lei n.º 6.763/75, ficando autorizado ao Regulamento, no caso em exame, estabelecer como base de cálculo o preço final a consumidor sugerido pelo fabricante, pelo importador ou por entidade representativa dos respectivos segmentos econômicos.

Registre-se que o § 21 da Lei n.º 6.763/75, retromencionado, prevê a base de cálculo da substituição tributária para o caso vertente, não havendo falar-se em ofensa ao princípio da legalidade.

Ressalte-se também que o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais analisando alegação de determinado contribuinte mineiro acerca da legitimidade da aplicação de Margem de Valor Agregada - MVA prevista na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 entendeu pela legitimidade da cobrança do ICMS/ST. Examine-se:

**APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.12.205646-8/001**

**EMENTA: TRIBUTÁRIO - EMBARGOS DO DEVEDOR - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - INOBSERVÂNCIA DA BASE DE CÁLCULO PREVISTA PELO ART. 47-A DO RICMS/2002 - RECOLHIMENTO A MENOR DO TRIBUTO - LEGITIMIDADE DA COBRANÇA DO FISCO -**

INAPLICABILIDADE DO PRECEDENTE DO STF NA ADI Nº 1.851 - MULTAS - AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DE CARÁTER CONFISCATÓRIO - INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA FISCAL - POSSIBILIDADE - HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS - REDUÇÃO - ART. 20, § 4º, DO CPC. RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.

.....  
DA MESMA FORMA, NÃO PROCEDE A ALEGAÇÃO DE QUE O ART. 47-A DO RICMS NÃO ENCONTRA RESPALDO NA LC Nº 87/96 OU NO PROTOCOLO ICMS 11/1991. ISSO PORQUE, EM QUE PESE O ESFORÇO ARGUMENTATIVO DOS D. PROCURADORES DA APELANTE, NÃO VISLUMBRO A ALEGADA INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 47-A DO RICMS, O QUAL REGULAMENTA O DISPOSTO NO ART. 13, § 29, DA LEI 6763/75, ALIÁS, COMO BEM CONSIGNADO NA V. SENTENÇA, CONSISTINDO, INEQUIVOCAMENTE, EM REGRA DE COMBATE À ELISÃO FISCAL.

Em recente decisão, em recurso interposto por estabelecimento da empresa autuada (Recurso em Mandado de Segurança nº 26.138/SC), o Superior Tribunal de Justiça, analisando o caso concreto daqueles autos, manifestou-se pela aplicação da base de cálculo do ICMS/ST prevista no Regulamento do ICMS do Estado de Santa Catarina, nos termos contidos no Convênio ICMS n.º 45/99, alterado pelo Convênio ICMS n.º 06/06. Examine-se:

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

RECORRIDO: ESTADO DE SANTA CATARINA

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

1. DEPREENDE-SE DOS AUTOS QUE O ATO IMPUGNADO - ATO DIAT 107/2006 DA SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO ESTADO DE SANTA CATARINA -- REVOGOU "TERMOS ADITIVOS E TERMOS DE ACORDO" FIRMADOS ENTRE TAL SECRETARIA E AS RESPECTIVAS EMPRESAS SIGNATÁRIAS, ENTRE AS QUAIS A IMPETRANTE (QUE FOI SIGNATÁRIA DO TERMO DE ACORDO 001/2003), E ESTABELECEU QUE PARA A DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS, NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

TRIBUTÁRIA, TAIS EMPRESAS DEVERÃO ADOTAR OS PREÇOS DE SEUS PRÓPRIOS CATÁLOGOS OU LISTAS DE PREÇOS OU AQUELES UTILIZADOS PELOS REVENDEDORES, "NOS TERMOS DO ART. 67 DO ANEXO 3 DO RICMS/SC, APROVADO PELO DECRETO Nº 2.870, DE 27 DE AGOSTO DE 2001" (FL. 89). O ATO REFERIDO, DE 13 DE DEZEMBRO DE 2006, ENTROU EM VIGOR NA DATA DE SUA PUBLICAÇÃO, SURTINDO EFEITOS A PARTIR DE 1º DE JANEIRO DE 2007.

2. A REVOGAÇÃO DO TERMO DE ACORDO 001/2003 SIGNIFICOU APENAS A ADEQUAÇÃO DA FORMA DE TRIBUTAÇÃO DAS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS DESTINADAS A REVENDEDORES PARA VENDA PORTA-A-PORTA ÀS DISPOSIÇÕES PREVISTAS NO CONVÊNIO ICMS 45/99 (ALTERADO PELO CONVÊNIO ICMS 6/2006), NÃO HAVENDO, EM NENHUM MOMENTO, A EDIÇÃO DE LEI (OU MESMO ATO INFRALEGAL) QUE DETERMINOU A INSTITUIÇÃO OU MAJORAÇÃO DE TRIBUTO, RAZÃO PELA QUAL A EFICÁCIA DO ATO DIAT 107 DA SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO ESTADO DE SANTA CATARINA, A PARTIR DE 1º DE JANEIRO DE 2007, NÃO IMPLICOU OFENSA AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL (ART. 150, III, "C", DA CF/88).

Informe-se que tal decisão foi mantida pelo Supremo Tribunal Federal (Recurso Extraordinário 739.646 - Distrito Federal).

Vê-se que a decisão retromencionada afasta a alegação da Impugnante de que a atividade por ela desenvolvida é comercialização direta ou por meio de catálogos no atacado, uma vez que lhe são aplicáveis as regras do Convênio ICMS n.º 45/99.

Ora, o Convênio ICMS n.º 45/99 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, como no caso dos presentes autos, tendo em vista o disposto no art. 9º da Lei Complementar n.º 87/96, estando correta a aplicação das suas cláusulas à situação em exame.

O Supremo Tribunal Federal, em decisão recente (RE 630.705/MT), da lavra do Ministro Dias Toffoli, deixou consignado que convênios que tratam de aspectos operacionais do imposto, como disposições que versem sobre substituição tributária, por exemplo, podem ter as regras estatuídas internalizadas pelo próprio Poder Executivo, por decreto, ao contrário do entendimento externado pela Impugnante. Confira-se:

DE INÍCIO, OBSERVO QUE A DEFINIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA DO CONVÊNIO ICMS Nº 100/97 É QUESTÃO PREJUDICIAL À SOLUÇÃO DESTE FEITO. A ESSE RESPEITO, TENHO QUE VEM CAMINHANDO BEM A DOCTRINA E A JURISPRUDÊNCIA QUE ENTENDEM ESTAR SUPERADA A DISTINÇÃO ENTRE CONVÊNIOS IMPOSITIVOS E AUTORIZATIVOS. ISSO PORQUE TODOS OS CONVÊNIOS, APÓS A RATIFICAÇÃO NACIONAL, DEVEM SER OBSERVADOS PELOS ESTADOS.

CONTUDO, A DIFERENÇA DE PROCEDIMENTOS ESTÁ EM VERDADE NO CONTEÚDO DO QUE DISPÕE O CONVÊNIO. SE O

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

AJUSTE PRESCREVE UM BENEFÍCIO FISCAL, PARA QUE O CONTRIBUINTE POSSA FRUIR DO FAVOR FISCAL, DEVE O ESTADO INTERNALIZAR EM SUA LEGISLAÇÃO A DISPOSIÇÃO VENTILADA NO CONVÊNIO. E, PARA TANTO, DEVERÁ HAVER PARTICIPAÇÃO DO PODER LEGISLATIVO.

NOUTRO GIRO, TRATANDO-SE DE CONVÊNIOS QUE TRATAM DE ASPECTOS OPERACIONAIS DO IMPOSTO, COMO DISPOSIÇÕES QUE VERSEM SOBRE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, POR EXEMPLO, NADA IMPEDE QUE O PRÓPRIO PODER EXECUTIVO, POR DECRETO, VENHA A INTERNALIZAR A REGRA ESTABELECIDA NO CONVÊNIO. (GRIFOU-SE).

Dessa forma, não se constata qualquer cerceamento ao direito de defesa conforme arguido pela Impugnante, uma vez que o Auto de Infração em análise contém todos os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações, e encontram-se legalmente embasadas a infração cometida e as penalidades aplicadas.

Neste ponto deve ser ressaltado que a forma a ser cumprida pelo lançamento, que, efetivamente é um ato administrativo adstrito à lei, encontra-se determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei n.º 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

### SEÇÃO III

#### DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Art. 85. A exigência de crédito tributário será formalizada mediante:

.....  
II - Auto de Infração (AI), nas hipóteses de lançamentos relativos ao ICMS, ao ITCD, às taxas, e respectivos acréscimos legais, inclusive de penalidades por descumprimento de obrigação acessória;  
.....

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso.

.....

Pela leitura dos dispositivos normativos acima transcritos e o confrontos das regras neles dispostas com os fatos e fundamentos que nortearam a lavratura do presente Auto de Infração, não restou configurada a alegada nulidade da presente autuação, uma vez restar demonstrado que esta condiz com a realidade dos fatos, descreve correta e claramente a conduta da Impugnante tida como infracional e promove o adequado embasamento legal na peça lavrada, sendo indiscutível, por consequência, não ter havido qualquer cerceamento ao amplo direito de defesa, assegurado o cumprimento do princípio da ampla defesa e do contraditório.

Assim, rejeitam-se as arguições de nulidades do lançamento.

### **Do Mérito**

Lembre-se que decorre o lançamento da imputação fiscal de que a ora Impugnante, contribuinte substituto tributário, por força do Convênio ICMS n.º 45/99 (com a redação dada pelo Convênio ICMS n.º 06/06), efetuou a retenção e recolhimento a menor de ICMS devido por substituição tributária, no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2011, incidente sobre remessas de mercadorias destinadas a revendedores não inscritos neste Estado que efetuam venda pelo sistema de marketing porta a porta a consumidor final.

Ressalte-se que a Fiscalização adotou como base de cálculo do ICMS/ST exigido nos presentes autos, o preço de venda sugerido nos catálogos de produtos Herbalife relativos ao ano de 2011 (acostados às fls. 131/339, fornecidos pela própria Impugnante em atendimento à intimação fiscal de fls. 343/344), nos termos do *caput* art. 65 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Para os produtos cujos preços de venda não são informados nos mencionados catálogos adotou-se a base de cálculo prevista no § 1º do art. 65 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 (MVA prevista para a mercadoria, ajustada nos termos do § 5º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02).

Ressalte-se que o ICMS/ST destacado nas notas fiscais foi considerado na apuração do imposto exigido nos presentes autos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c o § 2º, inciso I da Lei n.º 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da citada lei c/c o art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional.

Na mídia eletrônica de fl. 341, constam os seguintes demonstrativos utilizados para apuração das exigências fiscais em comento:

- Anexo 1: demonstrativo do crédito tributário em valores originais consolidado por ano e mês;
- Anexo 2: demonstrativo das diferenças apuradas na base de cálculo e no ICMS/ST calculado e recolhido a menor consolidado por ano, mês e nota fiscal;
- Anexo 3: demonstrativo das diferenças apuradas na base de cálculo e do ICMS/ST calculado e recolhido a menor, consolidado por nota fiscal e item;
- Anexo 4: demonstrativo, por produto, dos parâmetros utilizados no do cálculo do ICMS/ST;
- Anexo 5: demonstrativo dos grupos de margem de valor agregado.

Tais demonstrativos também foram acostados às fls. 16/88, por amostragem.

No caso vertente, a controvérsia diz respeito a base de cálculo que deveria ter sido utilizada pela Impugnante na retenção e recolhimento de ICMS devido por substituição tributária para frente, nas operações interestaduais de remessa de mercadorias destinadas a revendedores não inscritos neste Estado que efetuam venda pelo sistema de marketing porta a porta a consumidor final.

Entende a Fiscalização que a base de cálculo do ICMS/ST, no caso em exame, é o preço sugerido pela empresa Defendente listado nos catálogos acostados às fls. 132/339 e, para os produtos cujos preços de venda não são informados nos mencionados catálogos, a base de cálculo prevista no § 1º do art. 65 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Observa a Fiscalização que tais catálogos foram entregues pela própria Impugnante em atendimento a intimações fiscais (fls. 342/348) nas quais houve a solicitação de que fossem apresentados os preços de venda a consumidor final e não aqueles praticados em qualquer das etapas intermediárias da circulação dos produtos.

Lado outro, defende a Impugnante a correção da base de cálculo do ICMS/ST por ela adotada, baseada nas “Listas de Preços Distribuidor Brasil” acostadas às fls. 429/484.

Conforme já destacado, o Convênio ICMS nº 45/99 (com a redação dada pelo Convênio ICMS n.º 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), dispõem sobre a substituição tributária aplicável no caso em apreço.

Confira-se:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### CONVÊNIO ICMS n° 45/99

Alterado pelo Convênio ICMS n° □.

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.

.....  
CONVÊNIO

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

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

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

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

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

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

Cláusula quarta A nota fiscal emitida pelo sujeito passivo por substituição para documentar operações com os revendedores conterà, em seu corpo, além das exigências previstas na cláusula segunda do Ajuste SINIEF 04/93, de 9 de dezembro

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de 1993, a identificação e o endereço do revendedor para o qual estão sendo remetidas as mercadorias.

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

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

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

João Pessoa, PB, 23 de julho de 1999.

---

### **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.

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 Em substituição à base de cálculo prevista no caput deste artigo, 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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria na Parte 2 deste Anexo; e

II - relativamente às mercadorias não relacionadas na Parte 2 deste Anexo, dos seguintes percentuais de margem de valor agregado (MVA):

a) 30% (trinta por cento), quando se tratar de bebidas lácteas classificadas nas posições 0401, 0402, 0403 e 0404 da NBM/SH;

b) 32% (trinta e dois por cento), quando se tratar de artigos de plástico e embalagens, classificados nas posições 3922, 3923, 3924 e 3926 da NBM/SH;

c) 42% (quarenta e dois por cento), quando se tratar de produtos alimentícios concentrados, e proteínas e substâncias protéicas texturizadas, exceto os produtos classificados na posição 2936 da NBM/SH;

d) 50% (cinquenta por cento), quando se tratar de:

1. artefatos de joalheria e de ourivesaria, classificados nas posições 7113, 7114, 7115 e 7116 da NBM/SH;

2. produtos de limpeza classificados nas posições 3401 e 3402 da NBM/SH;

3. fitas audiovisuais, ainda que acompanhadas de livros e revistas, classificadas na posição 8524.5 da NBM/SH;

4. artigos do vestuário classificados nas posições 6107, 6108, 6109, 6112, 6115, 6207, 6208, 6211 e 6212 da NBM/SH;

5. derivados de provitaminas e de vitaminas classificados na posição 2936 da NBM/SH;

e) 30% (trinta por cento), quando se tratar de produtos não relacionados nas alíneas anteriores.

Verifica-se que no art. 64 supracitado há previsão de que o estabelecimento que se utiliza do marketing direto é contribuinte substituto tributário responsável pela retenção/recolhimento do ICMS/ST relativo às operações de saída que destine mercadorias a revendedores estabelecidos neste Estado que efetuam venda porta a porta a consumidor final.

Nos exatos termos da Cláusula terceira do Convênio ICMS n.º 45/99 dispõe o art. 65 do Regulamento mineiro que *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.*

Assim, não socorre a Impugnante o argumento por ela trazido de que não é a fabricante ou importadora dos produtos que comercializa, com intuito de afastar a utilização dos preços listados nos catálogos Herbalife como base de cálculo do ICMS/ST ora exigido, uma vez que consta na legislação retromencionada que o catálogo poderá ser aquele emitido pelo **remetente** das mercadorias.

Ademais, da análise dos rótulos dos produtos comercializados pela Impugnante (fls. 626/673) depreende-se que a Herbalife é proprietária da formulação dos produtos, mas que a industrialização de alguns deles é feita por outros estabelecimentos no Brasil e em outros países e que a distribuição é exclusiva da empresa autuada.

Sem razão também a Defendente quando alega que não sugere o preço final ao consumidor aos seus revendedores e que os catálogos de preços utilizados pela Fiscalização são distribuídos apenas no Estado de São Paulo, pois consta em várias notas fiscais a remessa de tais catálogos a destinatários mineiros. Cite-se, por exemplo, as Notas Fiscais n.ºs 420.363 (fl. 058), 643.896 (fl. 118) e 678.874 (fl. 123).

Para melhor compreensão, reproduz-se excertos da manifestação fiscal no qual a Fiscalização esclarece que a Impugnante explora o ramo de vendas por sistema de marketing porta a porta a consumidor final e que emite e disponibiliza catálogo de produtos com preço sugerido. Examine-se:

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

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

*Conforme mencionado linhas acima, a Autuada HERBALIFE INTERNATIONAL DO BRASIL LTDA é uma das maiores empresas de vendas diretas do mundo, o que é afirmado não pelo Fisco Mineiro, mas sim pela própria empresa. Nas suas páginas eletrônicas na rede mundial de computadores verifica-se a seguinte informação:*

*Herbalife Ltda. (NYSE:HLF) é uma empresa global de nutrição que comercializa produtos de controle de peso, nutrição e cuidados pessoais para um estilo de vida saudável. Os produtos Herbalife são vendidos em mais de 80 países por meio de uma rede de mais de 2 milhões de distribuidores independentes.*

# CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

The screenshot shows the Mozilla Firefox browser displaying the corporate website for Herbalife Brazil. The address bar shows 'corporativo.herbalife.com.br'. The page features a green header with the 'HERBALIFE' logo and a navigation menu with five items: 'HOME PAGE - PÁGINA INICIAL', 'PRODUTOS HERBALIFE', 'VIDA SAUDÁVEL', 'OPORTUNIDADE DE NEGÓCIO', and 'SOBRE A HERBALIFE'. The main content area is titled 'Sobre a Herbalife' and contains the following text:

Herbalife Ltd. (NYSE:HLF) é uma empresa global de nutrição que comercializa produtos de controle de peso, nutrição e cuidados pessoais para um estilo de vida saudável. Os produtos Herbalife são vendidos em mais de 80 países por meio de uma rede de mais de 2 milhões de distribuidores independentes.

A Herbalife tem como missão, mudar a vida das pessoas e o compromisso de oferecer produtos de qualidade e a melhor oportunidade de negócio na Venda Direta.

The screenshot shows a PDF document titled 'Perfil\_Corp\_2013.pdf' being viewed in Mozilla Firefox. The document is titled 'Herbalife - Visão Geral' and contains the following sections:

### QUEM SOMOS

Empresa de nutrição e uma das maiores empresas de vendas diretas do mundo. Fundada nos Estados Unidos em 1980 e está no Brasil desde 1995.

Associada à Direct Selling Association (DSA) e à Associação Brasileira de Empresas de Vendas Diretas (ABEVD).

A empresa tem como missão, mudar a vida das pessoas e o compromisso de oferecer produtos de qualidade e a melhor oportunidade de negócio na Venda Direta.

A Herbalife é uma empresa de capital aberto registrada na Bolsa de Valores de Nova York desde 2004, que está presente em mais de 80 países por meio de uma rede de mais de 2 milhões de distribuidores independentes.

### PRODUTOS HERBALIFE

Fabricação e distribuição de produtos para nutrição, controle de peso e cuidados pessoais, todos voltados ao estilo de vida saudável.

Dentre os principais produtos comercializados pela companhia, estão o Shake Herbalife (produto voltado para o controle de peso), suplementos nutricionais como polivitamínicos e Ômega 3, além da linha de nutrição esportiva Herbalife24 Hours.

### INVESTIMENTOS NO BRASIL

O Brasil é o maior mercado para a Herbalife nas Américas do Sul e Central e o quarto maior mercado da empresa no mundo.

No ano de 2012, com a inauguração de cinco filiais, todas as regiões do Brasil passaram a ter pontos de coleta de produtos Herbalife para Distribuidores Independentes.

Para 2013, está prevista a continuidade da expansão de pontos de acesso imediato a produtos Herbalife para mais cidades, como aconteceu com a ampliação da filial de Jaboatão (PE), recentemente.

### OPORTUNIDADE DE NEGÓCIOS HERBALIFE

A venda direta é um sistema de comercialização de bens de consumo e serviços diferenciado, baseado no contato pessoal, entre revendedores (Distribuidores Independentes) e consumidores, fora de um estabelecimento comercial fixo.

Para o Distribuidor Independente, é uma oportunidade de renda extra ou renda principal. Para o consumidor, a venda direta representa um atendimento personalizado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*Verifica-se que a HERBALIFE INTERNATIONAL DO BRASIL LTDA apresenta-se como uma das maiores empresas de vendas diretas do mundo e é associada à DIRECT SELLING ASSOCIATION (DSA) e à ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE EMPRESAS DE VENDAS DIRETAS.*

*No site da empresa HERBALIFE INTERNATIONAL DO BRASIL LTDA, mais especificamente na página acima apresentada, consta que o Brasil é o quarto maior mercado da empresa no mundo sendo seu maior mercado nas Américas do Sul e Central.*

*Consta ainda no destacado tópico OPORTUNIDADE DE NEGÓCIOS HERBALIFE que a venda direta é um sistema de comercialização de bens e serviços diferenciado baseado no contato pessoal entre revendedores (distribuidores independentes) e consumidores, fora de um estabelecimento comercial fixo. Acrescenta que, para o Distribuidor Independente, é uma oportunidade de renda extra ou renda principal e que, para o consumidor, a venda direta representa um atendimento personalizado.*

*Poder-se-ia cogitar que a Autuada procedesse à venda de seus produtos pelos canais tradicionais, além de ser uma das maiores empresas de vendas diretas do mundo, conforme anunciado por ela própria. No entanto, isso não ocorre, pois consta nas suas páginas disponibilizadas na rede mundial de computadores o que segue:*

*Os produtos Herbalife são vendidos EXCLUSIVAMENTE através de Distribuidores Independentes e NÃO estão disponíveis a venda em lojas. Por favor, complete o formulário abaixo e você receberá o contato de um Distribuidor Independente Herbalife que ajudará você. (sic)*

The screenshot shows a web browser window displaying the Herbalife website. The page title is "Herbalife - Brasil - Encontre os Produtos Herbalife - Mozilla Firefox". The URL in the address bar is "produtos.herbalife.com.br/encontre-herbalife". The page features a green header with the Herbalife logo and navigation links: "Conexão do Distribuidor" and "Encontre um Distribuidor". Below the header is a menu with categories: "HOME PAGE - PÁGINA INICIAL", "PRODUTOS HERBALIFE", "VIDA SAUDÁVEL", "OPORTUNIDADE DE NEGÓCIO", and "SOBRE A HERBALIFE". The main content area is titled "Interessado nos Produtos Herbalife?" and contains a registration form. The form includes a question: "Você já foi contactado por Distribuidor Independente Herbalife antes?\*" with radio buttons for "Sim" and "Não". The form fields are: "Nome\*", "Sobrenome\*", "Cidade/Estado\*", "Estado\*" (set to "Minas Gerais"), "CEP:", "Número de Telefone\*", "Sua idade" (set to "18-24 anos"), "Sexo" (radio buttons for "Masculino" and "Feminino"), and "Em quais produtos você tem mais interesse?" with checkboxes for "Controle de Peso" and "Nutrição Externa".

*Para tornar possível a venda direta através dos Distribuidores Independentes, ressaltando que essa é a exclusiva forma de venda, a Autuada disponibiliza na internet seu "Catálogo". Observa-se que a página tem o catálogo*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

disponível em língua portuguesa. Da simples leitura de seu endereço verifica-se catálogo-herbalife-brasil, demonstrando que não há restrições quanto à área de abrangência, posto que o catálogo se refere apenas a Brasil, e os produtos têm preço sugerido, a saber:

The image shows two screenshots of the Herbalife website. The top screenshot displays the main navigation page with the Herbalife logo and a welcome message. It includes instructions on how to navigate the site, such as using the mouse to click on page borders for navigation, using the zoom icon for magnification, and using the zoom mode for easier viewing. A QR code and a button to view the online catalog are also present. The bottom screenshot shows a detailed view of a product advertisement for Herbalife Protein Bars. The advertisement features images of the bars and their packaging, along with a list of product details and nutritional information.

**Bem-vindo ao catálogo online Herbalife!**

Conheça todas as nossas linhas de produtos e a melhor oportunidade de negócio na venda direta. Veja abaixo algumas dicas que podem ajudar durante a navegação:

- Mudança das páginas:** clique nas bordas laterais das páginas ou segure o botão do mouse e arraste a folha;
- Zoom:** aumente o tamanho da página na tela - disponível nas páginas que apresentam o ícone da lupa no rodapé;
- Navegação no modo zoom:** pode ser feita sobre a própria página aumentada ou no box do canto superior direito. Para sair, clique no botão "x" ou na tecla "esc".

**ATENÇÃO:** para ir a qualquer sessão do catálogo a partir do índice, acesse os links da página 02. Para retornar ao índice de qualquer folha, clique no botão "voltar ao índice" no rodapé das páginas da direita e para retornar a essa página, acesse o link "retornar ao menu principal" localizado como último tópico do índice.

Edição de Setembro 2013

Clique na imagem para visualizar o catálogo online

**HERBALIFE. Barra de Proteína**

Barra com recheio sabor artificial de limão e cobertura de chocolate aromatizado artificialmente.

citrus lemon artificial

PESO LÍQUIDO | PESO NETO 35 g

**#0031 - Barra de Proteína sabor Citrus Lemon**  
(com proteína concentrada do soro do leite)  
Caixa com 7 barras • R\$ 48,00

**#0030 - Barra de Proteína sabor Brownie**  
(com proteína concentrada do soro do leite e proteína isolada de soja)  
Caixa com 7 barras • R\$ 48,00

- Para consumo nos picos de fome ou quando desejar comer doces na hora do lanche;
- Aproximadamente 10g de proteína de alto valor biológico e 135 calorias por barra.
- Sugestão de uso: consumir como lanche saudável, até 2 barras por dia, com intervalo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS



The screenshot shows a Mozilla Firefox browser window displaying the Herbalife website. The page features three sachets of instant soup: 'Sopa Instantânea Legumes e Verduras', 'Sopa Instantânea 4 Queijos com Croutons', and 'Sopa Instantânea Frango com Legumes'. Below the sachets, there is a list of benefits and product details.

**Sopas Instantâneas**

- Fonte de fibras e proteínas de alto valor biológico, que ajudam no bom funcionamento do organismo;
- Rica em vitaminas e minerais;
- Reduzido teor de sódio;
- Cerca de 90 calorias por sachê;
- Sugestão de uso: consumir entre as principais refeições, até 2 porções por dia, sendo 1 de cada vez.

**Em 3 sabores:**

- #1052 - Frango com Legumes  
Caixa com 7 sachês • R\$ 38,00
- #0554 - 4 Queijos com Croutons  
Caixa com 7 sachês • R\$ 38,00
- #1053 - Legumes e Verduras  
Caixa com 7 sachês • R\$ 38,00

Two mugs are shown at the bottom: a green one with 'Lado' and an orange one with 'HERBALIFE'.

*Por último, mas não menos importante, a Autuada divulga que encerrou o ano de 2012 registrando um crescimento de 19,8% em suas vendas líquidas em reais no Brasil, destacando que esse ano foi marcado pela inauguração de cinco filiais, sendo uma delas em Belo Horizonte, de forma que Minas Gerais passou a ter ponto de coleta de produtos Herbalife para Distribuidores Independentes que antes tinham apenas a opção de aguardar o recebimento de seus pedidos.*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**Resultado\_4T\_Acumulado\_2012.pdf** (objeto application/pdf) - Mozilla Firefox

Arquivo Editar Exibir Histórico Favoritos Ferramentas Ajuda

Herbalife - Brasil - Herbalife - Notícias Re... Resultado\_4T\_Acumulado\_2012.pdf (ob... +

corporativo.herbalife.com.br/Content/pt-BR/pdf/corporativo/press-room/Resultado\_4T\_Acumulado\_2012.pdf

Google

### Herbalife cresce 19,8% no acumulado de 2012 no Brasil

*O Brasil se mantém como o maior mercado para a Herbalife nas Américas do Sul e Central e o quarto maior mercado da empresa no mundo*

**São Paulo, fevereiro de 2013** – A Herbalife, empresa global de nutrição, encerrou o ano de 2012 registrando um crescimento de 19,8% em suas vendas líquidas em reais no acumulado de 2012. Com estes resultados, o Brasil se mantém como o maior mercado para a Herbalife nas Américas do Sul e Central e o quarto maior mercado da empresa no mundo.

Ao encontro desta proposta, a Herbalife lançou recentemente no Brasil a sua linha de nutrição esportiva **Herbalife24 Hours**, indicada para atletas amadores e profissionais. Os produtos possuem todos os nutrientes necessários para aprimorar o desempenho antes, durante e após o treino.

No ano de 2012, com a inauguração de cinco **filiais**, todas as regiões do Brasil passaram a ter pontos de coleta de produtos Herbalife para Distribuidores Independentes, que antes tinham apenas a opção de aguardar o recebimento de seus pedidos. O ano foi marcado pela abertura de filiais em Salvador (BA), Belém (PA), Belo Horizonte (MG), Brasília (DF) e Curitiba (PR), que se juntaram às filiais que já estavam operando em Jaboatão (PE) e Porto Alegre (RS) e à sede em São Paulo (SP). Para o ano

*Uma vez apresentadas as informações acerca da Autuada, disponibilizadas publicamente nas páginas da rede mundial de computadores pela própria empresa,*

*através das quais se constata seu “modus operandi”, passaremos agora a repelir cada um dos argumentos interpostos, destacando, desde já, que é fato incontroverso que a Impugnante desenvolve suas atividades de Vendas por Sistema de Marketing Porta-a-Porta a Consumidor Final. Portanto, às operações respectivas deve ser aplicada a legislação específica a essa modalidade de venda. (...)*”.

Nesse diapasão, releva trazer a baila que a Impugnante, em 12 de janeiro de 2005, requereu ao Fisco mineiro a concessão de regime especial no que tange à base de cálculo de substituição tributária de acordo com a legislação que ora questiona, conforme se observa no documento reproduzido pela Fiscalização à fl. 920 (Requerimento de Concessão de Regime Especial).

Ressalte-se que tal regime especial encontra-se com *status* de arquivado não se aplicando, portanto, ao caso dos autos.

Destacam-se os seguintes comentários da Fiscalização sobre o conteúdo do mencionado requerimento de regime especial:

Nota-se no indigitado documento que a empresa: (i) reconhece que a base de cálculo é a estipulada no Convênio ICMS nº 45/99; (ii) reconhece que o indigitado Convênio, em sua cláusula primeira, autoriza os Estados a atribuir aos remetentes mercadorias, localizados em outra Unidade da Federação que comercializam produtos pelo sistema de “marketing direto”, a responsabilidade pela retenção do imposto devido nas subsequentes saídas realizadas por seus revendedores não inscritos; (iii) reconhece que é substituto tributário como estipula o convênio 45/99; (iv) reconhece que utiliza o preço sugerido e a MVA de 30%; (v) reconhece que a atividade praticada pelos revendedores é normalmente tributada pelo ICMS e (vi) reconhece que é difícil a arrecadação do tributo, pois os revendedores ou distribuidores autônomos exercem a revenda por período indeterminado, com renovação constante e sem qualquer estrutura burocrática.

Destarte, as provas carreadas aos autos demonstram que a atividade exercida pela Impugnante e seus “parceiros” trata-se de marketing direto e a legislação já mencionada consagra a incidência do imposto na forma lançada na peça de acusação.

Corroboram também a assertiva supracitada a decisão do Superior Tribunal de Justiça, já citada anteriormente, no recurso em mandado de segurança interposto pela Herbalife International do Brasil Ltda, na qual consta que tal empresa realiza operações com mercadorias destinadas a revendedores para venda porta a porta. Examine-se:

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

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

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

2. A REVOGAÇÃO DO TERMO DE ACORDO 001/2003 SIGNIFICOU APENAS A ADEQUAÇÃO DA FORMA DE TRIBUTAÇÃO DAS OPERAÇÕES COM MERCADORIAS DESTINADAS A REVENDADORES PARA VENDA PORTA-A-PORTA ÀS DISPOSIÇÕES PREVISTAS NO CONVÊNIO ICMS 45/99 (ALTERADO PELO CONVÊNIO ICMS 6/2006), NÃO HAVENDO, EM NENHUM MOMENTO, A EDIÇÃO DE LEI (OU MESMO ATO INFRALEGAL) QUE DETERMINOU A INSTITUIÇÃO OU MAJORAÇÃO DE TRIBUTO, RAZÃO PELA QUAL A EFICÁCIA DO ATO DIAT 107 DA SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA DO ESTADO DE SANTA CATARINA, A PARTIR DE 1º DE JANEIRO DE 2007, NÃO IMPLICOU OFENSA AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL (ART. 150, III, "C", DA CF/88).

Importante registrar que as operações nas quais a Impugnante destacou a menor o ICMS/ST, objeto deste Auto de Infração, referem-se a remessas de mercadorias a destinatários pessoas físicas, acobertadas com documento fiscal com CFOPs 6403 (barras de proteínas, *shakes*, sopas, desodorantes e perfumes, representando a maior parte das operações autuadas) ou 6102 (catálogos de produtos e preços, *bottons* promocionais e colheres de medição).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, improcede a alegação da Impugnante de que o “*seu objeto precípua é a comercialização direta ou através de catálogos no atacado, por conta própria ou de terceiros, de produtos alimentícios, etc.*”.

A alegação da Defendente de que parte das remessas de mercadorias é destinada para consumidor final é rebatida pelo Fisco que destaca que não há neste Auto de Infração qualquer operação de venda direta a atacadista, a varejista regularmente constituído ou sequer a consumidor final.

Contudo, nos documentos carreados aos autos pela Impugnante não há qualquer comprovação de que dentre as operações autuadas exista remessa para consumidor final.

Ademais, não é crível que a Impugnante, diante do tipo de negócio que realiza, concorra com seus próprios revendedores localizados neste Estado nas vendas a consumidores finais dos produtos que comercializa.

Há a destacar-se que a base de cálculo da substituição tributária é o valor que presumidamente o produto irá alcançar ao chegar ao mercado, realizando o objetivo de que o ICMS incida em toda a cadeia de consumo.

Nesse sentido, conveniente citar os ensinamentos de Marco Aurélio Greco, segundo o qual "o interesse arrecadatório do Fisco é o de receber o ICMS sobre o ciclo econômico inteiro – portanto, sobre o preço de ponta, na última operação realizada com aquela mercadoria, o consumidor final. É este o preço que vai definir o interesse arrecadatório do Estado" (*in Substituição Tributária (Antecipação do Fato Gerador*, 2ª edição, Malheiros, p. 111).

Tal fundamento respalda-se no art. 8º da Lei Complementar n.º 87/96, *in verbis*:

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

.....

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

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

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

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

(...)

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

Saliente-se que a Lei n.º 6.763/75 traz idêntica literalidade.

Dessa forma, não há respaldo legal para que a Impugnante utilize como base de cálculo do ICMS/ST as “Listas de Preços Distribuidor Brasil” acostadas às fls. 429/484, pois os preços nelas constantes não se referem ao praticado no final da cadeia de consumo.

Some-se, ainda, que os preços sugeridos nos catálogos anexados às fls. 132/339 foram eleitos pelo legislador como base de cálculo das operações objeto da autuação em comento, a despeito da forma de remuneração dos distribuidores pelo sistema de pontos equivalentes aos descontos relativos aos percentuais do preço-base em função do *status* de cada revendedor, conforme alegado pela Defesa.

Ademais, a eventual venda do produto abaixo ou acima do preço fixado em tais catálogos não afetará o preço final presumido, dado o caráter definitivo do ICMS/ST.

Não socorre também a Impugnante o estudo por ela apresentado, elaborado pela ABEVD – Associação Brasileira de Vendas Diretas, denominado Cálculo das Margens de Valor Agregado para o Canal de Venda Direta de BCFT no Estado de São Paulo (fls. 827/868). Ressalte-se que tais análises referem-se a pesquisa realizada no Estado de São Paulo.

Da mesma forma, não tem o condão de afastar as exigências fiscais deste lançamento as informações de preços extraídas de *sites* de revendedores do Estado de São Paulo.

Lado outro, equivoca-se a Impugnante ao afirmar que a técnica da Margem de Valor Agregado - MVA é inaplicável ao caso concreto. Subsidiariamente, para aqueles produtos sem o preço fixado em catálogo, esta foi utilizada segundo os incisos I e II do § 1º do art. 65 do Anexo XV do Regulamento.

Desnecessário também se mostra a apresentação requerida pela Impugnante de estudos do valor final de venda praticado a consumidor final pelos adquirentes/revendedores, tendo em vista que a legislação tributária estabelece como base de cálculo do ICMS/ST, na venda porta a porta, o preço consignado nos referidos catálogos.

A título de esclarecimento, vale destacar que a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais já se manifestou sobre a matéria dos presentes autos em diversas respostas a consultas efetuadas por outras empresas que desenvolvem a mesma atividade exercida pela empresa autuada (Avon, Natura, Kazon, etc.). Dentre as várias respostas sobre a matéria destaca a seguinte:

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

PTA N° : 16.000211193-05

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONSULENTE : Kazon Indústria e Comércio de Cosméticos Ltda.

ORIGEM : Belo Horizonte – MG

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

EXPOSIÇÃO:

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

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

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

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

**CONSULTA:**

(...)

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

**RESPOSTA:**

(...)

2 – (...)

Em relação às dúvidas sobre a legislação tributária mineira, esclareça-se que os arts. 64 a 66, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02, regulam as operações de venda pelo sistema de *marketing* porta-a-porta a consumidor final. Assim, a Consulente não precisará obter regime especial junto ao Estado de Minas Gerais para realizar as operações pretendidas.

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

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

Traz-se à colação as seguintes decisões deste Conselho que tratam da mesma matéria do presente auto. Examine-se:

**ACÓRDÃO: 20.553/12/3ª**

IMPUGNANTE: FOREVER LIVING PRODUCTS BRASIL LTDA.

EMENTA

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

**ACÓRDÃO: 21.206/13/1ª**

IMPUGNANTE: POSTHAUS LTDA.

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SUJEITO PASSIVO – COR RETA A ELEIÇÃO – SOLIDARIEDADE. CORRETA A ELEIÇÃO DOS SUJEITOS PASSIVOS PARA O POLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, NOS TERMOS DO ART. 21, INCISO XII DA LEI Nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO. CONSTATADO O

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST, HAJA VISTA TER-SE COMPROVADA A EXISTÊNCIA DE OPERAÇÕES DE VENDA PORTA-A-PORTA A CONSUMIDOR FINAL, PELO SISTEMA DE MARKETING DIRETO, DIVERSAMENTE DAS OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIAS MENCIONADAS NAS NOTAS FISCAIS. LANÇAMENTO EFETUADO CORRETAMENTE NOS TERMOS DO CONVÊNIO 45/99 E DOS ARTS. 64 A 66 DO ANEXO XV DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST E MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II, § 2º DA LEI Nº 6.763/75. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Assim, ao contrário do alegado na impugnação apresentada contra o presente lançamento, as remessas de mercadorias realizadas pela Impugnante têm como destinatários pessoas físicas (Distribuidores não inscritos) para posterior revenda a consumidor final, caracterizando operações relativas a vendas por Sistema de Marketing Porta a Porta a Consumidor Final tributadas nos termos do Convênio ICMS n.º 45/99, estando, pois, correta a exigência de ICMS/ST e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c o §2º, inciso I da Lei n.º 6.763/75, *verbis*:

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

.....  
II - Havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

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

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

No tocante ao argumento de que a multa de revalidação exigida tem efeito confiscatório, salienta-se que essa tese foi rechaçada pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na Apelação Cível n.º 1.0024.06.002479-1/001, cuja ementa transcreve-se:

EMENTA: EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO E DO PTA. INOCORRÊNCIA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMÉRCIO DE LÂMPADAS. INSTITUIÇÃO PELO PROTOCOLO 18/98. ISENÇÃO DE RECOLHIMENTO NO PERÍODO DE CRISE DE ENERGIA. **MULTA DE REVALIDAÇÃO. 100%. CARÁTER NÃO CONFISCATÓRIO.** I - NÃO HÁ QUE SE FALAR EM IRREGULARIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO, SE ESTE REVELA A VIOLAÇÃO COMETIDA PELO AUTUADO E A PENALIDADE CORRESPONDENTE, HABILITANDO E OPORTUNIZANDO DEFESA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PLENA. - PRELIMINAR REJEITADA. II - INOCORRE CERCEAMENTO DE DEFESA SE O IMPUGNANTE, MESMO APÓS APRESENTAÇÃO DA DEFESA ADMINISTRATIVA, É REGULARMENTE NOTIFICADO SOBRE A OCORRÊNCIA DE RETIFICAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO IMPUGNADO. - PRELIMINAR REJEITADA. (...)

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.06.002479-1/001 - COMARCA DE BELO HORIZONTE - APELANTE(S): (...) - APELADO(A)(S): ESTADO MINAS GERAIS - RELATOR: EXMO. SR. DES. FERNANDO BOTELHO. GRIFOU-SE.

Contudo, a penalidade isolada exigida não pode ser mantida.

A partir da penalidade exigida percebe-se que o Fisco entendeu que foi descumprida a obrigação de emitir documentos fiscais com o correto destaque do imposto devido por substituição tributária.

Necessária se faz a análise pormenorizada do tipo descrito no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores ocorridos no exercício de 2011, para verificação da perfeita aplicação da penalidade prevista em face da imputação fiscal ora em exame.

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

Assim, entende-se que à Impugnante em relação ao presente lançamento não se aplica a alteração promovida no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, com o advento da Lei n.º 19.978/11.

O dispositivo sancionador anterior assim dispunha:

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

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

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No período anterior a 31 de outubro de 2003, grande discussão se apresentava em relação à aplicabilidade do dispositivo nos casos de arbitramentos realizados com base em parâmetros de tabelas, pauta de valores, documentos do próprio contribuinte, conclusão fiscal ou documentos extrafiscais com menção apenas aos valores de venda, sem descrição de mercadorias, persistindo dúvidas quanto a se aplicar o disposto no inciso VII ou a previsão contida no inciso II do mesmo art. 55, ou mesmo nenhuma das imputações fiscais.

Vários foram os posicionamentos da então Superintendência de Legislação Tributária - SLT, no sentido de definir qual a penalidade, nos diversos casos ora mencionados.

Com efeito, a regra do novo inciso VII veio por fim à polêmica instalada, ou seja: quando identificados os tipos previstos no inciso II (saída, entrega, transporte, estoque ou depósito) sem documento fiscal, aplica-se a pena nele prevista. Ao contrário, quando o tipo se referir a subfaturamento ou arbitramento, por exemplo, aplica-se a pena capitulada no inciso VII do art. 55 do mencionado diploma legal.

Entretanto, o caso ora analisado, trata-se de uma operação em que não se verifica a hipótese de subfaturamento ou outro ilícito praticado com a finalidade de impedir a ocorrência do fato gerador. Cuida-se de retenção a menor do imposto devido por substituição tributária.

Certo é que o tipo penal estabelecido no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75, em sua redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores do imposto exigido nos presentes autos, visava punir a subtração de base de cálculo nas operações próprias, não se aplicando ao imposto devido por substituição tributária.

Esta matéria vem sendo reiteradamente decidida pelo CC/MG, de forma desfavorável ao Fisco, como espelha o Acórdão n.º 20.542/11/1ª, de cuja fundamentação se extrai o seguinte excerto:

“PORTANTO, OS FATOS E FUNDAMENTOS QUE LEVARAM A AUTUAÇÃO DIZEM RESPEITO A ENTENDIMENTOS E INTERPRETAÇÕES DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

AO ANALISAR A QUESTÃO DO ERRO NO DIREITO PENAL, O EMINENTE JURISTA HUGO DE BRITO MACHADO, EM SUA OBRA “ESTUDOS DE DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO”, ASSIM SE MANIFESTA:

“A DOUTRINA DO DIREITO PENAL REGISTRA NOTÁVEL EVOLUÇÃO NO TRATAMENTO DO ERRO. ANTES, REFERIA-SE AO ERRO DE FATO, COMO CAPAZ DE ELIDIR A RESPONSABILIDADE PENAL, E AO ERRO DE DIREITO, QUE TINHA COMO IRRELEVANTE PARA ESSE FIM, FUNDADA NO PRINCÍPIO DE QUE NINGUÉM PODE DESCUMPRIR A LEI ALEGANDO QUE A DESCONHECE. A DOUTRINA MODERNA, PORÉM, JÁ NÃO COGITA DE ERRO DE FATO E ERRO DE DIREITO, MAS DE ERRO DE TIPO E ERRO DE PROIBIÇÃO.” (.....)

ASSIM, O ERRO NA INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA, QUE NO ENTENDIMENTO DO CHEFE DO MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL, ACOLHIDO EM ALGUNS JULGADOS DA CORTE MAIOR, É CAPAZ DE EXCLUIR A CONFIGURAÇÃO DO CRIME DE SUPRESSÃO OU REDUÇÃO DE TRIBUTOS, GANHA EXPLICAÇÃO COERENTE, E CONSISTENTE, NO ÂMBITO DA DOUTRINA DOS PENALISTAS, COMO ERRO DE TIPO.

O ERRO QUE, EM PRINCÍPIO, NÃO TEM ESSE RELEVO, É O DENOMINADO ERRO DE PROIBIÇÃO, CONSISTENTE NO ERRADO ENTENDIMENTO DO PRÓPRIO PRECEITO PENAL.

ADEMAIS, PARA APLICAÇÃO DAS PENALIDADES NO CAMPO TRIBUTÁRIO, POR SE TRATAR DE NORMA SANCIONATÓRIA, DEVE-SE TER EM MENTE OS MESMOS DITAMES DO DIREITO PENAL E PARA TANTO DEVE O TIPO DESCRITO NA NORMA SANCIONATÓRIA GUARDAR ESTRITA CONSONÂNCIA COM A CONDUTA TIDA COMO FALTOSA OU DELITUOSA.

NÃO É OUTRO O ENTENDIMENTO DA DOUTRINA PÁTRIA. NESTE SENTIDO, CITE-SE DO MESTRE RICARDO CORRÊA DALLA, EM SUA OBRA “MULTAS TRIBUTÁRIAS – NATUREZA JURÍDICA, SISTEMATIZAÇÃO E PRINCÍPIOS APLICÁVEIS”:

.....  
MISABEL DERZI JÁ ESCLARECEU QUE “O MODO DE PENSAR PADRONIZANTE (DITO, INADEQUADAMENTE, TIPIFICANTE) CONDUZ O INTÉRPRETE A UMA DISTÂNCIA DO CASO ISOLADO; ELE SÓ ALCANÇA O ESQUEMA DO PRÓPRIO CASO.”

COSTUMA-SE ENTENDER A TIPICIDADE DE FORMA RESTRITIVA.

NO CASO EM TELA, A NORMA DETERMINA COMO CONDUTA A SER PUNIDA “CONSIGNAR EM DOCUMENTO FISCAL QUE ACOBERTAR A OPERAÇÃO (...) BASE DE CÁLCULO DIVERSA DA PREVISTA PELA LEGISLAÇÃO”.

NA HIPÓTESE ORA ANALISADA, A IMPUGNANTE NÃO DESTACOU O IMPOSTO DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SENDO A IMPUTAÇÃO FISCAL, APURAÇÃO INCORRETA DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. CONTUDO, NO DOCUMENTO FISCAL, FOI DESTACADA A BASE DE CÁLCULO DO ICMS RELATIVO À OPERAÇÃO PRÓPRIA.

A SANÇÃO TRAZIDA PELO INCISO VII DO ART. 55 VISA COIBIR PROCEDIMENTOS TOMADOS COM O CONHECIMENTO DA QUESTÃO. EFETIVAMENTE, A

NORMA NÃO VISA PUNIR O ERRO NA INTERPRETAÇÃO DAS LEIS TRIBUTÁRIAS.

É DE SE SALIENTAR QUE A PENALIDADE RETROMENCIONADA, DA FORMA COMO ESTÁ REDIGIDA, PROCURA PUNIR O CONTRIBUINTE QUE, CONHECENDO A BASE DE CÁLCULO DA OPERAÇÃO NO MOMENTO DE SUA REALIZAÇÃO, DEIXA DE CONSIGNÁ-LA NO DOCUMENTO FISCAL DE FORMA PROPOSITAL, VISANDO REDUZIR INDEVIDAMENTE OS VALORES A SEREM RECOLHIDOS.”

A Fiscalização entende como correta a aplicação da penalidade disposta na alínea "c" do inciso VII do art. 55, com a redação dada pela Lei n.º 19.978/11.

Veja-se a redação dada pela Lei n.º 19.978/11 ao dispositivo em comento:

Art. 55 -.....  
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;  
.....

O dispositivo aplicado pela Fiscalização, com a redação acima transcrita pela qual foi acrescida a alínea "c", está vigente em nossa legislação a partir de 1º de janeiro de 2012, conforme foi estabelecido pelo art. 17 da Lei n.º 19.978/11.

As notas fiscais objeto do lançamento ora analisado foram emitidas no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2011.

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

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:  
I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;  
II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:  
a) quando deixe de defini-lo como infração;  
b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;  
c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Não se vislumbra na alínea “c” inserida no inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 que a alteração introduzida tenha caráter expressamente interpretativo e, com certeza, não se trata aqui de hipótese de exclusão da aplicação de penalidade. Portanto, descartada a aplicação do inciso I do art. 106 do Código Tributário Nacional.

Sobre este ponto, cumpre ressaltar que, na verdade, a atual redação trouxe uma penalidade nova, aplicável exatamente no caso de substituição tributária. Esta alteração denota que a redação anterior não abrangia mesmo o caso tratado nos autos.

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

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

Cumpre acrescentar, em função das arguições da Impugnante quanto ao montante das multas aplicadas, que não se inclui na competência do órgão julgador administrativo determinar percentual de multa diferente do definido em lei, à exceção da regra contida no § 3º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75, que não se aplica ao caso dos autos.

Vale observar que a data consignada como vencimento da multa isolada exigida foi a de 15 de julho de 2013, dia da intimação do Auto de Infração (AR de fl. 349), conforme consta no DCMM de fl. 939, sendo que o termo inicial incidência de juros sobre a multa isolada exigida encontra-se de acordo com o disposto no inciso II do art. 2º da Resolução n.º 2.880/97. Confira-se:

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:

.....  
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).

Saliente ser cabível também a incidência de juros sobre as multas fiscais, já que o crédito tributário é composto da obrigação tributária principal, correção monetária, multas e juros de mora.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, o cálculo dos juros de mora, está em conformidade com o disposto no art. 226 da Lei n.º 6.763/75 e na Resolução n.º 2.880/97, já consideradas as alterações impostas pela Resolução n.º 4.404/12.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir a multa isolada por inaplicável ao caso. Vencidos, em parte, os Conselheiros José Luiz Drumond (Relator) e Ivana Maria de Almeida, que o julgavam procedente. Designada relatora a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Bruno Tadayoshi Hernandez Matsumoto e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Francisco de Assis Vasconcelos Barros. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participou do julgamento, além da signatária e dos Conselheiros vencidos, a Conselheira Luciana Goulart Ferreira.

**Sala das Sessões, 10 de dezembro de 2014.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Presidente / Relatora designada**

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

Acórdão: 20.628/14/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000198875-64  
Impugnação: 40.010134702-13  
Impugnante: Herbalife International do Brasil Ltda  
IE: 503968237.00-07  
Proc. S. Passivo: Luiz Rogério Sawaya Batista/Outro(s)  
Origem: DGP/SUFIS - Nconext - SP

---

Voto proferido pelo Conselheiro José Luiz Drumond, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

A imputação fiscal é de retenção e recolhimento a menor de ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/01/11 a 31/12/11, incidente sobre remessas de mercadorias destinadas a revendedores não inscritos neste Estado que efetuam venda pelo sistema de marketing porta a porta a consumidor final.

As exigências foram da diferença do ICMS/ST, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c o §2º, I da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da citada lei c/c o art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN.

A decisão majoritária, pelo voto de qualidade da Presidente, julgou parcialmente procedente o lançamento para excluir a Multa Isolada do art. 55, inciso VII, da Lei nº 6.763/75, por entender inaplicável ao caso dos autos.

O tipo infracional contido no referido dispositivo tinha a seguinte redação à época da ocorrência dos fatos geradores:

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

(...)

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

(...). (Grifou-se)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

Veja-se que a redação do tipo infracional vigente à época dos fatos geradores autuados (01/01/11 a 31/12/11) era *consignar base de cálculo diversa da prevista na legislação*, que determinava a aplicação da penalidade no montante de 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada.

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

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

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

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

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

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.10.039746-2/001 - COMARCA DE BÉLO HORIZONTE - APELANTE(S): AMBEV -

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS -  
APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS

ACÓRDÃO

(...)  
DES. BARROS LEVENHAGEN

RELATOR.

VOTO

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

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

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

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

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

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

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

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

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

Dessa forma, correta a exigência de multa isolada formalizada no Auto de Infração em comento, pelo que, julgo procedente o lançamento.

**Sala das Sessões, 10 de dezembro de 2014.**

**José Luiz Drumond  
Conselheiro**

CC/MIG