

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	22.732/21/2 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001699753-70	
Impugnação:	40.010150758-26, 40.010150754-19 (Coob.)	
Impugnante:	Cosan Lubrificantes e Especialidades S.A. IE: 067001346.29-53 EP Distribuidora de Lubrificantes Peças e Filtros Ltda (Coob.) IE: 002120312.00-28	
Proc. S. Passivo:	Lígia Regini da Silveira/Outro(s)	
Origem:	DF/Montes Claros	

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - DESTINATÁRIO - CORRETA A ELEIÇÃO. Correta a eleição da Coobrigada, destinatária das mercadorias sujeitas à substituição tributária, para o polo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 22, § 18, da Lei nº 6.763/75. Contudo, deverá ser afastada a solidariedade da Coobrigada em relação às exigências decorrentes da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, mantendo-se sua responsabilidade apenas no que se refere às exigências relativas ao imposto devido e correspondente multa revalidação.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO. Constatado que a Autuada, contribuinte substituta tributária, efetuou retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST, em decorrência de apuração incorreta da base de cálculo do imposto nas operações destinadas à Coobrigada com mercadorias sujeitas à substituição tributária. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, exclui-se a majoração da Multa de Revalidação prevista no § 2º do inciso I do art. 56 da Lei nº 6.763/75 por inaplicável à espécie.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de que a Autuada, contribuinte substituta tributária por força do Convênio ICMS nº 110/07 c/c arts. 12 e 18, inciso III, ambos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, reteve e recolheu a menor o ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/10/15 a 31/12/18, incidente sobre operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, uma vez que houve apuração incorreta da base de cálculo do ICMS/ST e consequente destaque a menor do imposto nos documentos fiscais.

As mercadorias objeto de autuação correspondem a lubrificantes da marca Mobil, constantes do item 26, subitens 26.4, 26.9 e 26.10, da Parte 2 do Anexo XV do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02 (vigente até 31/12/15), e dos itens 7.0, 8.0, 16.0 (vigentes de 01/01/16 a 31/12/17) e 7.0, 8.0, 8.1 e 17.0 (vigentes a partir de 01/01/18) do Capítulo 6 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

O Fisco constatou que, em desacordo com o estabelecido no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, do Anexo XV do RICMS/02, nessas operações em análise, remetidas pela Autuada (Cosan Lubrificantes e Especialidades S/A) e destinadas à Coobrigada (EP Distribuidora de Lubrificantes Peças e Filtros Ltda), não houve a inclusão, na base de cálculo do ICMS/ST, de todos os encargos cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, relativos a cobrança/pagamento de “Concessão Territorial”.

Tal cobrança é prevista no Contrato de Distribuição, celebrado entre o estabelecimento matriz do Grupo “Cosan” (localizado no estado do Rio de Janeiro), também denominado “Moove”, e o estabelecimento matriz do Grupo “EP Distribuidora” (localizado no estado de Goiás), o qual permite, em contrapartida à exigência do referido encargo, que a Coobrigada revenda com exclusividade os produtos da Autuada na área de abrangência definida no Anexo I (“Território”) do contrato.

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

A empresa destinatária das mercadorias objeto de autuação, EP Distribuidora de Lubrificantes Peças e Filtros Ltda, também foi incluída no polo passivo da presente obrigação tributária, na condição de Coobrigada, em virtude da responsabilidade prevista no § 18 do art. 22 da Lei nº 6.763/75.

Instruem os autos o Auto de Infração – AI (págs. 1/5); Auto de Início de Ação Fiscal nº 10.000032665.05 (págs. 6/7); Auto de Início de Ação Fiscal nº 10.000035200.37 (págs. 8); Auto de Intimação nº 117/2020 e respectivo atendimento pela Contribuinte (págs. 9/50); Auto de Intimação nº 118/2020 e respectivas respostas da Contribuinte (págs. 51/56); Relatório Fiscal (págs. 59/66); Anexo 1 – Apuração ICMS/ST e multas – 2015 (págs. 67); Anexo 2 – Apuração ICMS/ST e multas – 2016 (págs. 68); Anexo 3 – Apuração ICMS/ST e multas – 2017 (págs. 69); Anexo 4 – Apuração ICMS/ST e multas – 2018 (págs. 70); Faturas e Pagamentos Concessão Territorial – outubro de 2015 a dezembro de 2018 (págs. 71/212); Termos de Intimação e respectivos Documentos de Ciência do Auto de Infração (págs. 213/218).

Inconformada, a Coobrigada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às pags. 224/246.

Da mesma forma, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às pags. 253/272.

Requerem, ao final, o provimento das respectivas impugnações.

A Fiscalização, em Manifestação de págs. 317/355, refuta as alegações da Defesa, requerendo, portanto, a procedência do lançamento.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 358/383, opina, em preliminar, pela rejeição da nulidade arguida e, no mérito pela parcial do lançamento, devendo ser afastada a solidariedade da Coobrigada em relação às exigências decorrentes da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, mantendo-se sua responsabilidade apenas no que se refere às exigências relativas ao imposto devido e correspondente multa revalidação.

Em sessão realizada em 24/06/21, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o requerimento de adiamento do julgamento, por ausência de motivação que justificasse o sobrestamento do julgamento do processo para data não identificável em sessão presencial. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 30/06/21. Também em preliminar, a Presidente defere requerimento de sustentação oral para a sessão do dia 30/06/21.

Em sessão realizada em 30/06/21, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 07/07/21.

DECISÃO

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

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante/Coobrigada requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, ao argumento de que *“a lavratura do Auto de Infração com a indicação da Impugnante como responsável solidária mostra-se ilegal e absurda na origem, porque não há precisa fundamentação legal, muito menos motivação para a responsabilização da EP”*.

Afirma que *“da leitura do Relatório Fiscal, verifica-se que, para além da simples qualificação da EP como adquirente das mercadorias, não houve qualquer justificativa para inclusão da Impugnante no polo passivo”*.

Reclama que houve apenas citação de dispositivos no tópico *“Base legal/Infringências”* do Auto de Infração, bem como do Relatório Fiscal, *“de modo que a EP Distribuidora simplesmente não sabe o exato enquadramento da sua suposta solidariedade pelo AIIM da MOOVE”*.

Declara que o art. 92 do RPTA, o qual reproduz o art. 155, inciso II, da Lei nº 6.763/75, dispõe sobre os vícios constantes do lançamento, impondo que a peça fiscal tenha *“elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida”*, não podendo, portanto, admitir-se que a mera transcrição dos dispositivos legais pela Fiscalização seja considerada válida pelo Conselho de Contribuintes, sob pena de tornar letra morta a legislação tributária estadual e o art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN.

Entretanto, razão não assiste à Impugnante, pois, conforme se verá na análise de mérito, a própria Defesa extraiu do Auto de Infração que sua responsabilidade tributária se encontra capitulada no § 18 do art. 22 da Lei nº 6.763/75, cujo dispositivo legal foi devidamente apontado pelo Fisco no Auto de Infração.

Vale reproduzir o seguinte comentário da Defesa, quando contesta sua responsabilidade pelas multas exigidas nos autos:

(...) deve ser expressamente afastada a responsabilidade da Impugnante em face das multas aplicadas, mantendo-se tão somente a solidariedade em face do ICMS-ST ora exigido, a teor do que dispõe o art. 22, §18 da Lei 6.763/75. (Grifou-se).

Portanto, não é o fato de a Defesa discordar de sua condição de responsável solidária com base em tal dispositivo legal que acarreta a nulidade do lançamento.

Registra-se, por oportuno, que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas.

Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Induvidoso que os Sujeitos Passivos compreenderam e se defenderam claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pelas impugnações apresentadas, que abordam todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, inclusive no que se refere à responsabilidade tributária, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Vale acrescentar que o Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos aos Sujeitos Passivos todos os prazos legalmente previstos para apresentar a defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Do Mérito

Conforme relatado, o presente trabalho trata da constatação de que a Autuada, contribuinte substituta tributária por força do Convênio ICMS nº 110/07 c/c arts. 12 e 18, inciso III, ambos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, reteve e recolheu a menor o ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/10/15 a 31/12/18, incidente sobre operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, uma vez que houve apuração incorreta da base de cálculo do ICMS/ST e consequente destaque a menor do imposto nos documentos fiscais relacionados nos Anexos 1 a 4 do Auto de Infração.

As mercadorias objeto de autuação correspondem a lubrificantes da marca Mobil, constantes do item 26, subitens 26.4, 26.9 e 26.10, da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (vigente até 31/12/15), e dos itens 7.0, 8.0, 16.0 (vigentes de 01/01/16 a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

31/12/17) e 7.0, 8.0, 8.1 e 17.0 (vigentes a partir de 01/01/18) do Capítulo 6 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

O Fisco constatou que, em desacordo com o estabelecido no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, do Anexo XV do RICMS/02, nessas operações em análise, remetidas pela Autuada (Cosan Lubrificantes e Especialidades S/A) e destinadas à Coobrigada (EP Distribuidora de Lubrificantes Peças e Filtros Ltda), não houve a inclusão, na base de cálculo do ICMS/ST, de todos os encargos cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, relativos a cobrança/pagamento de “Concessão Territorial”.

Tal cobrança é prevista no Contrato de Distribuição anexado às págs. 11/50 dos autos, celebrado entre o estabelecimento matriz do Grupo “Cosan” (localizado no estado do Rio de Janeiro), também denominado “Moove”, e o estabelecimento matriz do Grupo “EP Distribuidora” (localizado no estado de Goiás), o qual permite, em contrapartida à exigência do referido encargo, que a Coobrigada revenda com exclusividade os produtos da Autuada na área de abrangência definida no Anexo I (“Território”) do contrato.

Os documentos de cobrança e respectivos pagamentos relativos à “Concessão Territorial” foram acostados às págs. 71/212 dos autos.

Em Relatório Fiscal, o Fisco informa que a constatação se deu mediante:

1. Conferência de documentos fiscais emitidos pela Autuada;
2. Análise do Contrato de Distribuição celebrado entre a Autuada e sua Distribuidora exclusiva, EP Distribuidora de Lubrificantes, Peças e Filtros Ltda, I.E. 002.120312.0028 (neste AI identificada como coobrigada), em 02/09/2014, apresentado em atendimento ao Auto de Intimação nº 117/2020;
3. Apresentação dos valores mensais cobrados pela COSAN, a título de Concessão Territorial, através de planilha fornecida em atendimento ao Auto de Intimação nº 118/2020; e
4. Acesso à maior parte das faturas e boletos/pagamentos dos valores cobrados a título de Concessão Territorial, fornecidos pela EP Distribuidora.

Acrescenta, ainda, as seguintes informações:

A autuada é uma das unidades da COSAN no Brasil, grupo responsável pela produção e distribuição de lubrificantes da marca “Mobil”, a maioria previstos na Parte 2 do Anexo XV ao RICMS/2002, item 26, subitens 26.4, 26.9 e 26.10 (até 31/12/2015) e no Capítulo 6 da Parte 2 do Anexo XV, nos itens 7.0, 8.0 e 16.0 (de 1º/01/2016 a 31/12/2017) e nos itens 7.0, 8.0, 8.1 e 17.0 (a partir de 1º/01/2018); sendo

portanto substituta tributária pelas saídas destinadas a Minas Gerais dos citados lubrificantes.

O Anexo I ao Contrato de Distribuição celebrado entre o Sujeito Passivo e a Coobrigada, trata da área de abrangência (Território) em Minas Gerais, que a EP Distribuidora tem direito de atuar. O item 1.3 do mesmo Anexo I estabelece que pela atuação no território estabelecido, sobre o qual se garante exclusividade de distribuição, a COSAN cobrará, a título de “Concessão de atuação”, valores apurados pela seguinte fórmula:

Remuneração COSAN = 11,65% x RLD (Receita Líquida do Distribuidor correspondente ao faturamento bruto de produtos, deduzidos os Impostos incidentes sobre vendas, atualmente PIS e COFINS.

Mediante intimação, a COSAN apresentou Planilha onde detalha os períodos, as Receitas Líquidas do Distribuidor e os valores da “Concessão Territorial-Total” (que engloba a Matriz da EP em Goiás) e a “Concessão Territorial-Uberlândia-MG (objeto do nosso trabalho) cobrados. Da citada planilha constam os períodos de jan/2015 a dez/2018, no entanto, para compor este AI, foram considerados os períodos de out/2015 a dez/2018.

A EP é Distribuidora exclusiva da COSAN, e assim se pode verificar das NFs emitidas pela COSAN. Por sua vez, a EP Distribuidora, nos períodos autuados, comercializou exclusivamente produtos da COSAN (Mobil). Diante disso, os relevantes valores cobrados da mesma a título de “Concessão Territorial”, com certeza compõem o Custo das Mercadorias Vendidas. Por serem valores vultosos, é inquestionável o fato de que fazem parte do custo dos produtos e conseqüentemente são considerados quando da precificação dos mesmos para revenda.

Prevê o artigo 19, inciso I, alínea b, item 3 do Anexo XV ao RICMS/MG, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores neste AI cobrados:

Art. 19. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

I - em relação às operações subsequentes:

...

b) tratando-se de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos,

inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º;. (grifou-se).

Portanto, a inclusão, na base de cálculo do ICMS/ST, da “Concessão Territorial”, é devida porque, pela leitura do Contrato de Distribuição firmado entre o Sujeito Passivo e a Coobrigada, a mesma consiste em verba exigida compulsoriamente pela COSAN, como condição indispensável ao fornecimento das mercadorias, se tratando portanto de “outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário”, previsto no citado art. 19, inciso I, alínea b, item 3.

Quase a totalidade dos produtos faturados pela COSAN para a EP Distribuidora está sujeita à Substituição Tributária, a EP por sua vez, comercializou exclusivamente produtos recebidos da COSAN. Diante disso, importante frisar:

Os valores de “Concessão Territorial” cobrados mensalmente pela COSAN foram rateados pelas vendas da mesma durante o mês a que se referem;

Com a inclusão dos valores relativos à “Concessão Territorial”, recalculamos os valores devidos a título de ICMS/ST, conforme planilhas constantes dos Anexos I, II, III e IV. As bases de cálculo ICMS/ST apuradas ficaram superiores às destacadas nos documentos fiscais, em:

- 21,28% de Outubro a Dezembro/2015 (de R\$ 3.508.254,16 para R\$ 4.254.727,90);
- 21,64% em 2016 (de R\$ 16.754.387,90 para R\$ 20.379.616,59);
- 32,22% em 2017 (de R\$ 10.741.584,62 para R\$ 14.202.334,73); e
- 29,02% em 2018 (de R\$ 12.342.430,23 para R\$ 15.924.242,95). (Grifou-se).

Assim, foram exigidos ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75, conforme planilhas de apuração que compõem os Anexos 1, 2, 3 e 4 do Auto de Infração (págs. 67/70), relativos aos exercícios de 2015, 2016, 2017 e 2018, respectivamente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A empresa destinatária das mercadorias objeto de autuação, EP Distribuidora de Lubrificantes Peças e Filtros Ltda, também foi incluída no polo passivo da presente obrigação tributária, na condição de Coobrigada, em virtude da responsabilidade prevista no § 18 do art. 22 da Lei nº 6.763/75.

Em sua peça de defesa, a Impugnante/Autuada informa que *“é empresa de sólida reputação no mercado, que sempre atuou na importação, produção, venda e distribuição de lubrificantes e especialidades destinados, por exemplo, à indústria automotiva, ao setor agro para utilização em máquinas de grande porte e ao varejo”*.

Declara que *“possui parceria com a EP Distribuidora de Lubrificantes Peças e Filtros Ltda (“EP DISTRIBUIDORA”), conforme “Contrato de Distribuição e Outras Avenças” (“CONTRATO” – fls. 11-50 do AIIM)”, segundo o qual a MOOVE se obriga por seus estabelecimentos a (I) fornecer produtos da MOOVE-MG para a EP DISTRIBUIDORA e (II) garantir direito de exclusividade na distribuição dos produtos em regiões dos estados de Goiás e Minas Gerais (“concessão territorial”), dentre outras obrigações”*.

Acrescenta que, *“em contrapartida, a EP DISTRIBUIDORA remunera a MOOVE-MG pelos produtos adquiridos, e a MOOVE-RJ pela exclusividade territorial”*.

Registra que *“a diferença de ICMS-ST lançada por meio do AIIM decorre única e exclusivamente da inclusão pela d. Fiscalização dos valores pagos pela EP DISTRIBUIDORA a título de “Concessão Territorial”, conforme planilha de fls. 56 e cópias das Faturas juntadas no AIIM”*.

Discorda da inclusão dos valores a título “Concessão Territorial” na base de cálculo do ICMS/ST, conforme acusação fiscal, ao argumento de que os valores são de titularidade da MOOVE-RJ e sua inclusão na base de cálculo do ICMS/ST afronta o princípio da autonomia dos estabelecimentos, o que por si só motivaria o cancelamento da autuação.

Na mesma linha de argumentação, a Impugnante/Coobrigada afirma que foi arrolada como suposta responsável no presente trabalho porque é distribuidora exclusiva da Autuada (também denominada Moove), no seguimento de lubrificação, em regiões dos estados de Goiás e Minas Gerais, conforme “Contrato de Distribuição e outras avenças” celebrado entre elas. Informa que também é distribuidora exclusiva das marcas Milwaukee ® e YG-1, em relação aos seguimentos de ferramentas e usinagem, respectivamente.

Relata que *“além de comprar os produtos da MOOVE estabelecida em Minas Gerais para subsequente distribuição”, “remunera a MOOVE-RJ pela exclusividade territorial”, que foi concedida de forma “temporária e onerosamente”, cujo direito independe do estabelecimento da Moove que realizara a venda de mercadorias objeto de autuação.*

Alega, também, que não houve propriamente ausência de retenção ou retenção a menor de imposto que pudesse aferir, uma vez que houve a retenção e o recolhimento do imposto que as partes entenderam devido nas operações realizadas.

Afirma que há nos autos tão somente a discordância do Fisco quanto à base de cálculo, o que, no seu entendimento, não implica na atribuição da solidariedade passiva.

Ambas as Impugnantes entendem que, de acordo com o art. 155, inciso II, da Constituição da República de 1988 – CR/88 e art. 2º da Lei Complementar nº 87/96, a constituição do ICMS se sustenta no trinômio “operação – circulação – mercadoria” e que a “Concessão Territorial” não se enquadra nesse trinômio, sendo que sua inclusão violaria a competência para exigência do imposto prevista na CR/88.

Destacam que, em contrapartida à comercialização com exclusividade, que, segundo a Defesa, traz “*um evidente ganho de sinergia para ambas as partes*”, existe o “*custo de oportunidade*”.

Aduzem que a renúncia ao direito pela Moove em firmar contrato com outras distribuidoras na área delimitada no contrato representa uma “*desvantagem econômica, a qual é equilibrada pela remuneração devida pela distribuidora exclusiva à Moove-RJ*”, denominada “Concessão Territorial”, “*que tem como parâmetro objetivo o desempenho em vendas do distribuidor, e que não se relaciona com a composição direta do custo da mercadoria*”, podendo “*ser proveniente de qualquer um dos estabelecimentos da Moove no Brasil, conforme seus estoques*”.

Alegam, também, que a Concessão Territorial não se configura como “*outros encargos*”, previstos no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, do Anexo XV do RICMS/02, uma vez que essa caracterização deve estar atrelada à mercadoria.

Registram que tal entendimento é ratificado pelo TJRS, em julgamento de questão idêntica, relacionada à inclusão na base de cálculo do ICMS, de cobrança realizada por terceiros relativa a despesas com assessoria na divulgação de marca e produtos, treinamento de pessoal, vendas, marketing, dentre outros, as quais, assim como a concessão territorial, não tem relação direta com a operação de compra e venda empresarial, apenas indireta.

A Impugnante/Autuada reclama, ainda, que “*não se pode admitir que, de forma genérica, toda e qualquer quantia que eventualmente repercuta no valor final ao consumidor seja incluída na base de cálculo do ICMS-ST – se assim ocorresse, poderia o Fisco considerar na base de cálculo despesas estranhas como a folha de salários e a manutenção das instalações fabris, na medida em que são despesas que refletem no preço final*”.

Aduz que a “Concessão Territorial” “*não é uma condição indispensável ao fornecimento da mercadoria, mas sim uma condição indispensável à manutenção do direito da exclusividade territorial de atuação da EP DISTRIBUIDORA naquela localidade*”.

Reitera que os valores referentes à “Concessão Territorial” não se relacionam com o preço de venda das mercadorias e não é calculada percentualmente sobre este preço, mas sim sobre o faturamento da Distribuidora, acrescentando que se tivesse relação direta com o produto vendido pela Impugnante, “*a concessão territorial seria calculada por exemplo, sobre a margem praticada pela distribuidora ou sobre um percentual do preço do produto*”.

Contudo, de acordo com o que será exposto adiante, verifica-se que não procedem os argumentos apresentados pelas Impugnantes, restando correto o entendimento do Fisco.

Analisando o contrato firmado entre as partes envolvidas (COSAN/EP Distribuidora), é clara a constatação de que, ao contrário do sustentado pela Defesa, a “Concessão Territorial” consiste sim em verba/encargo exigido compulsoriamente da EP Distribuidora de Lubrificantes Peças e Filtros Ltda (destinatária das mercadorias objeto de autuação, ora Coobrigada), como condição indispensável ao fornecimento de mercadorias pela COSAN, até porque a falta de pagamento acarreta exigência de multa, juros e correção monetária. Veja-se o que dispõe referido contrato:

CLÁUSULA I

OBJETO

(...)

1.3. O **Distribuidor** somente poderá comercializar e distribuir os Produtos no Território, se comprometendo a fazê-lo de forma exclusiva, lhe sendo vedada a atividade de comercialização, distribuição e/ou agenciamento de outros produtos semelhantes, equivalentes, substitutivos ou que de alguma forma concorram com os Produtos.

(...)

Anexo I Do Território.

(...)

1.3. Considerando-se que a **Cosan** confere ao **Distribuidor** o direito de atuação no Território, nos termos do item 2.1. do Contrato, bem como que não haverá sobreposição de outros distribuidores no mesmo Território, a **Cosan** cobrará e o **Distribuidor** desde logo se compromete e concorda em pagar, a título de concessão de atuação, os valores apurados de acordo com a fórmula abaixo:

(...)

1.3.2. Os valores devidos pelo **Distribuidor** serão apurados e pagos em duas parcelas mensais, da seguinte forma:

(...)

1.3.3. Na hipótese de não pagamento dos valores devidos nos termos do item 1.3.2. acima, na data do vencimento, estará o **Distribuidor** sujeito ao pagamento de multa moratória de 10% (dez por cento), juros moratórios de 1% (um por cento) ao mês e correção monetária de acordo com a variação positiva do IGP-M da FGV.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como bem registrado pelo Fisco, “os critérios de fixação da base de cálculo da substituição tributária têm por objetivo prever o preço final da mercadoria ao consumidor final, sendo para tanto utilizadas algumas regras de fixação de base de cálculo que variam de produto a produto e cujas regras gerais, em observância ao art. 146 da CF/88, estão determinadas no artigo 8º da Lei Complementar 87/1996, recepcionado pelos Convênios de ICMS celebrados pelo CONFAZ-Conselho Nacional de Política”. Importa destacar aqui a legislação pertinente:

Constituição da República de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

(...)

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

Lei Complementar nº 87/96

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

(...)

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, 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 subseqüentes.

(...)

(grifou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Convênio ICMS nº 52/17

Cláusula décima primeira - Inexistindo o valor de que trata a cláusula décima, a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária em relação às operações subsequentes corresponderá, conforme definido pela legislação da unidade federada de destino, ao:

(...)

III - preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de Margem de Valor Agregado (MVA) estabelecido na unidade federada de destino ou prevista em convênio e protocolo, para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária, observado o disposto nos §§ 1º e 2º.

(...). (Grifou-se).

RICMS/02

Anexo XV - Parte 1

Art. 19. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

b) tratando-se de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária que não tenha seu preço fixado por órgão público competente, observada a ordem:

(...)

3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º; (Redação vigente de 1º/01/2016 a 31/12/2018).

(Grifou-se)

Merece destaque, o fato de que durante a sessão de julgamentos os Conselheiros cogitaram a hipótese de converter o julgamento e proferir despacho interlocutório solicitando à Impugnante a demonstração dos preços praticados quando revendidas as mercadorias a distribuidores não exclusivos.

Com tal medida, pretendia-se apurar eventual existência de diferença dentre os preços praticados para os distribuidores exclusivos e não exclusivos. Contudo os patronos da Impugnante destacaram a inexistência de outros distribuidores não exclusivos no período autuado.

Ora, inexistindo distribuidores não exclusivos, imperioso concluir que se trata de um modelo de negócios imposto pelo fabricante, reforçando a tese defendida pela Fiscalização de que tal parcela deve de fato compor a base de cálculo.

O Fisco observa, também, que “o ICMS, imposto sobre o consumo, recai sobre o total do valor pelo qual o bem é oferecido ao mercado consumidor”, e que, “como a exação se dá nas atividades empresariais, cada etapa da cadeia econômica, tributada ou não pelo ICMS, que agrega valor a uma mercadoria, acaba por integrar a base de cálculo na operação ou prestação da etapa seguinte”.

Assim, com base na inteligência dos dispositivos legais retrocitados, conclui-se que, de fato, a rubrica “Concessão Territorial”, por ser suportada pela EP Distribuidora, presumidamente, repercute no valor de venda dos produtos quando da operação de circulação até o consumidor final, devendo, portanto, compor a base de cálculo do ICMS/ST, à luz do que dispõe o item 3 da alínea “b” do inciso I do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02.

Vale ressaltar que a verba referente à “Concessão Territorial” corresponde a 11,65% (onze vírgula sessenta e cinco por cento) da receita líquida da Coobrigada, representando, em média, 20% (vinte por cento) do valor faturado pela COSAN (Autuada), conforme indicado pelo Fisco em Relatório Fiscal do Auto de Infração (fls. 61).

Não há dúvidas de que, ao contrário do alegado pela Defesa, tal rubrica tem relação direta com o preço da mercadoria que chega ao consumidor final.

Em manifestação fiscal, o Fisco informa, ainda, que “o Sujeito Passivo e a Coobrigada celebraram “Contrato de Distribuição de Lubrificantes e outras avenças”, e, na Cláusula XVI se declaram autônomas e independentes e que não são sociedades “joint venture” ou “franchising””:

16.1. As Partes são pessoas jurídicas distintas e financeiramente independentes, não se constituindo este Contrato, em sociedade, "joint venture" ou "franchising".

Vale trazer a seguinte abordagem do Fisco em relação a contrato de “Concessão Comercial” e “Franquia Empresarial”:

O citado Contrato não se ancora em nenhuma lei específica, apesar de guardar semelhanças com os tipos de Contratos abaixo citados:

1. Concessão Comercial, celebrados ao abrigo da Lei Ferrari (nº 6.729/1979), específica para disciplinar a Concessão Comercial entre produtores e distribuidores de veículos automotores de via terrestre, e, apesar de se darem mediante concessão de atuação exclusiva em determinado território, não há previsão de cobrança de

remuneração em virtude da exclusividade, e a justificativa é simples e legal: todo o valor é cobrado dos Concessionários na precificação dos veículos, declarados em Notas Fiscais de vendas.

É de conhecimento geral que as montadoras/produtoras, através das Convenções e Contratos Individuais celebrados com os Distribuidores, conforme Art. 1º da Lei 6.729, preveem cobrança de assessoria, treinamento de pessoal, marketing, etc., não se tendo notícia de taxa/remuneração por Concessão Territorial, que inclusive não foi citada nas Decisões trazidas nas Impugnações.

Lei 6.729/1979

Art. 1º A distribuição de veículos automotores, de via terrestre, efetivar-se-á através de concessão comercial entre produtores e distribuidores disciplinada por esta Lei e, no que não a contrariem, pelas convenções nela previstas e disposições contratuais.

Art. 3º Constitui objeto de concessão:

I - a comercialização de veículos automotores, implementos e componentes fabricados ou fornecidos pelo produtor;

II - a prestação de assistência técnica a esses produtos, inclusive quanto ao seu atendimento ou revisão;

III - o uso gratuito de marca do concedente, como identificação. (grifos nossos)

2. Franquia Empresarial (regidos pela Lei 8.955/1994 até março/2020), que previa:

Art. 2º - Franquia empresarial é o sistema pelo qual um franqueador cede ao franqueado o direito de uso de marca ou patente, associado ao direito de distribuição exclusiva ou semi-exclusiva de produtos ou serviços e, eventualmente, também ao direito de uso de tecnologia de implantação e administração de negócio ou sistema operacional desenvolvidos ou detidos pelo franqueador, mediante remuneração direta ou indireta, sem que, no entanto, fique caracterizado vínculo empregatício.

Art. 3º - Sempre que o franqueador tiver interesse na implantação de sistema de franquia empresarial, deverá fornecer ao interessado em tornar-se franqueado uma circular de oferta de franquia, por escrito e em linguagem clara e acessível, contendo obrigatoriamente as seguintes informações:

...

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VII - especificações quanto ao:

- a) total estimado do investimento inicial necessário à aquisição, implantação e entrada em operação da franquia;
- b) valor da taxa inicial de filiação ou taxa de franquia e de caução; e
- c) valor estimado das instalações, equipamentos e do estoque inicial e suas condições de pagamento;

VIII - informações claras quanto a taxas periódicas e outros valores a serem pagos pelo franqueado ao franqueador ou a terceiros por este indicados, detalhando as respectivas bases de cálculo e o que as mesmas remuneram ou o fim a que se destinam, indicando, especificamente, o seguinte:

- a) remuneração periódica pelo uso do sistema, da marca ou em troca dos serviços efetivamente prestados pelo franqueador ao franqueado (royalties);
- b) aluguel de equipamentos ou ponto comercial;
- c) taxa de publicidade ou semelhante;
- d) seguro mínimo; e
- e) outros valores devidos ao franqueador ou a terceiros que a ele sejam ligados; (grifou-se).

O Fisco observa que *“as Impugnantes se serviram de Decisões relacionadas tanto ao Contrato de Concessão, quanto ao de Contrato de Franquia Empresarial, para subsidiar sua defesa, apesar do Contrato celebrado não ser regido pela Lei 6.729/79 ou pela Lei 8.955/94”*.

Salienta, também, que é comum *“a situação de que as Franqueadoras não comercializam mercadorias aos Franqueados, cobrando diretamente destes apenas as verbas especificadas nos incisos VII e VIII do Art. 3º acima copiado”*, registrando, ainda, que *“as mercadorias são comercializadas por outra/outras empresas pertencentes ao grupo”*.

Ressalta, ainda, que, com relação aos Royalties, *“Minas Gerais expressamente o incluiu como integrante à base de cálculo do ICMS/ST no Regulamento do ICMS, Decreto nº 43.080/2002”*:

RICMS/02 - Anexo XV - Parte 1

Art. 19. A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e de outros encargos transferíveis ou

cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º; (Redação vigente de 1º/01/2016 a 31/12/2018). (Grifou-se).

Observa-se que, na mesma linha dos “royalties” sobre a franquia, os valores relativos à “Concessão Territorial” caracterizam-se como “*outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente*”, para efeito do disposto no art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, bem como no art. 19, inciso I, item 3, do Anexo XV do RICMS/02, cujo dispositivo este Órgão Julgador encontra-se adstrito em seu julgamento, nos moldes do art. 182 da Lei nº 6.763/75.

Qualquer que seja o apelido dado a verbas exigidas compulsoriamente do destinatário, como condição indispensável ao fornecimento de mercadorias pelo remetente, ainda que devam ser pagas a terceira pessoa, tais verbas, presumidamente, oneram o valor das operações relativas à circulação de mercadorias até o consumidor final e, por isso, devem compor a base de cálculo do ICMS/ST, conforme determina o item 3 da alínea “b” do inciso I do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02.

As Impugnantes trazem decisões judiciais a fim de reforçarem que a rubrica “Concessão Territorial” não poderia compor a base de cálculo do ICMS/ST.

Em que pese as decisões judiciais não produzam efeito vinculante ao presente trabalho, o Fisco manifesta-se às págs. 333/347 em relação a tais processos, demonstrando que as verbas neles questionadas não abrangem a “Concessão Territorial”.

Ressalta, também, que, não obstante diversos serviços sejam sujeitos ao ISS, eles integrarão o preço de venda a consumidor dos produtos comercializados e, portanto, irão compor a base de cálculo do ICMS/ST, lembrando que se trata de base de cálculo que visa prever o preço da mercadoria ao consumidor final, o qual agrega todos os custos para a formação do preço do produto posto à venda, inclusive os custos de serviços prestados em etapas anteriores da cadeia e que não sejam tributados pelo ICMS.

Importa reproduzir os seguintes destaques do Fisco:

- A cobrança/recebimento da Concessão Territorial é feita pela Matriz da Autuada (mesma raiz de CNPJ) e não por outra empresa, como ocorre com as franqueadoras por exemplo, que cobram a taxa de franquia (Royalties) através de uma empresa de Franchising e comercializa os produtos por outra empresa, com CNPJs distintos.
- A Concessão Territorial não está listada na Lista de Serviços sujeitos ao ISS;

- Ao contrário dos encargos relativos a assessoria, treinamento de pessoal, marketing, administração, etc, a Concessão Territorial é encargo que tem relação direta com a operação de compra e venda empresarial;
e
- Pelo exposto e principalmente pelo estabelecido na legislação vigente, a Concessão Territorial deve compor a base de cálculo do ICMS/ST.(Grifou-se)

Quanto ao argumento das Impugnantes de que deve ser respeitado o princípio da autonomia dos estabelecimentos, uma vez que a “Concessão Territorial” foi paga ao estabelecimento da “Moove-RJ” e não à remetente das mercadorias, “Moove-MG”, vale lembrar que, para fins de apuração da base de cálculo do ICMS/ST, é irrelevante a personalidade jurídica do cobrador/recebedor dos encargos transferíveis ou cobrados do destinatário das mercadorias.

Imperioso observar ainda que a suscitada autonomia dos estabelecimentos encontra espaço em relação especificamente às questões de cunho fiscal. Não respaldando qualquer interpretação negocial.

Aqui depara-se com situação que deve ser ajustada ao que dispõe o art. 123 do Código Tributário Nacional - CTN:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

De fato, o contrato foi firmado com o estabelecimento da Cosan/RJ, entretanto dispõe em sua cláusula 6.1 que a Cosan indicará em qual de suas instalações deverá o distribuidor retirar as mercadorias. Fato reforçado pela previsão expressa pelo art. 8.2 do mesmo contrato:

6.1. O **Distribuidor** deverá, às suas expensas, retirar os Produtos na instalação indicada pela **Cosan** no **Território**, respeitado o disposto nos itens 1.2., comprometendo-se a cumprir as normas e os procedimentos internos da **Cosan** para retirada dos Produtos, sobre os quais declara ter conhecimento. A falta de atendimento destas normas e procedimentos pelo **Distribuidor** desobrigará a **Cosan** de efetuar a entrega dos Produtos.

8.2. O **Distribuidor** obriga-se a sempre adquirir os Produtos diretamente da **Cosan** ou de quem ela indicar.

De acordo com a legislação tributária específica ao caso concreto (item 3 da alínea “b” do inciso I do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02), a base de cálculo da substituição tributária será o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e de outros encargos

transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria.

A título de exemplo, o Fisco destaca que *“comumente a prestação de serviço de transporte é feita/cobrada por um terceiro (transportador), e a parcela do frete, indubitavelmente, compõe a base de cálculo do ICMS/ST”*.

Ressalta-se que o contrato foi firmado entre os estabelecimentos “Matriz” da “Cosan Lubrificantes e Especialidades S/A” e da “EP Distribuidora de Lubrificantes Peças e Filtros Ltda”, cujo efeito se estende a todos os estabelecimentos dos respectivos grupos empresariais.

Vale salientar, ainda, que tramita neste Órgão julgador outro processo contra a Autuada (PTA nº 01.001689806-55), relativo a mesma matéria aqui tratada, no qual restou demonstrado que os valores de base de cálculo de ICMS/ST apurados pela remetente (ora Autuada), nos quais não foram incluídos os valores relativos a “Concessão Territorial”, sequer atingiram o preço de venda da destinatária na fase seguinte de circulação da mercadoria, quando o correto seria corresponder, o mais próximo possível, ao valor da operação a consumidor final.

Insta lembrar que a sistemática de tributação da substituição tributária consiste no regime de antecipação do recolhimento do ICMS devido por toda a cadeia de circulação da mercadoria, ou seja, o imposto é calculado com base no preço final estimado pelo qual o produto será vendido para consumo final, após todo o percurso da cadeia comercial, sendo evidente que a base de cálculo de ICMS/ST deve refletir o preço ao consumidor final.

Diante de todo o exposto, resta claro que a rubrica “Concessão Territorial” é atrelada à comercialização dos produtos (porque é exigida do destinatário - EP Distribuidora de Lubrificantes Peças e Filtros Ltda, compulsoriamente, pela Cosan Lubrificantes e Especialidades S/A, como condição indispensável ao fornecimento das mercadorias) e, presumidamente, compõe o preço da mercadoria ao consumidor final, devendo, portanto, compor a base de cálculo do ICMS/ST, nos termos do item 3 da alínea “b” do inciso I do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02.

Noutra vertente, a Impugnante/Atuada afirma que, em meados de 2002, o Pleno do Supremo Tribunal Federal - STF entendeu pela definitividade da ST, sendo que, recentemente, o tema voltou ao STF por meio das ADIs nºs 2.675/PE e 2.777/SP e do RE 593.849, o qual foi julgado sob o regime da repercussão geral, aplicável apenas aos litígios judiciais futuros e aos pendentes/sobrestados.

Assim, o Supremo Tribunal Federal - STF reviu seu posicionamento com a fixação da seguinte tese:

TESE FIXADA – TEMA 201 – REPERCUSSÃO GERAL: É DEVIDA A RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS) PAGO A MAIS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA A FRENTE SE A BASE DE CÁLCULO EFETIVA DA OPERAÇÃO FOR INFERIOR À PRESUMIDA.

A Defesa acrescenta que, nesse contexto, Minas Gerais publicou a Lei nº 22.549/17, assegurando a obrigatoriedade de complementação do ICMS/ST pago a menor ou a faculdade de restituição do valor do ICMS/ST pago a maior, em caso de diferença entre a base de cálculo presumida e a efetivamente realizada.

A despeito da controversa possibilidade de exigência de complementação, que a Impugnante entende não ter sido autorizada pelo STF, a Defesa alega que Minas Gerais reconheceu que, até aquela data, o valor recolhido a título de ICMS/ST pelo substituto tributário era definitivo, não cabendo restituição ou complementação.

Aduz que, *“ainda que por hipótese fosse possível exigir eventual complementação do ICMS/ST, tal fato somente seria possível se exigido de cada um dos varejistas dos produtos vendidos pela Impugnante, sob pena de se incorrer em cenário de dupla tributação, que não pode prevalecer”*.

Destaca que *“o trabalho realizado pela d. Fiscalização não permite a conferência dos valores praticados pelos varejistas, já que tomou por base apenas as faturas relativas à concessão territorial”*.

Afirma que, admitindo-se a complementação do ICMS/ST pela Impugnante, é possível que ao final da cadeia de comercialização:

- o produto tenha sido vendido por valor superior ao praticado pela Impugnante e essa complementação seja novamente exigida do varejista, que não terá a informação do recolhimento complementar ora exigido; ou
- o produto tenha sido vendido por valor inferior ao considerado na presente autuação fiscal e o varejista não tome conhecimento da complementação para exercer seu direito ao respectivo ressarcimento.

Entende que, em ambas as situações, *“haverá dupla exigência do ICMS sobre um mesmo fato gerador (ou “bis in idem”) e, visto de outra forma, claro enriquecimento sem causa do Fisco Estadual”*.

Conclui afirmando que, diante disso, se a Impugnante recolheu o ICMS/ST de acordo com os critérios fixados na legislação vigente em Minas Gerais, não pode concordar com a exigência ora imposta.

Quanto a esse mesmo assunto, a Impugnante/Coobrigada, por sua vez, sustenta que, considerando que os *“Estados defendem sua competência para exigir do substituído tributário a complementação do ICMS pago a menor quando há diferença entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo da operação efetivamente realizada”*, *“o Estado poderia hipoteticamente (com o que a Impugnante também não concorda) revisar as bases de cálculo do tributo em substituição tributária e fazer exigência contra a distribuidora”*, afastando a responsabilidade da Coobrigada do presente crédito tributário.

Todavia, não merecem ser acolhidas tais alegações de defesa, uma vez que o objeto de cobrança do Auto de Infração em questão não é a complementação prevista

na legislação citada, e sim a correta apuração da base de cálculo do ICMS/ST devido quando da venda das mercadorias pela Autuada à Coobrigada, nos termos da legislação perfeitamente identificada no item 6 do Relatório Fiscal e na Base Legal/Infringência do Auto de Infração.

Ademais, conforme acrescentado pelo Fisco, “a exigência de complementação do ICMS/ST em MG somente se deu a partir de 1º/03/2019, data de regulamentação da Lei 22.549/2017 por meio do Decreto nº 47.547/2018”, o que leva à conclusão de que “o período autuado, compreendido entre 1º/10/2015 e 31/12/2018, não está sujeito à citada complementação”.

Exigiu-se, no presente Auto de Infração, ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I, bem como da Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75, em razão de consignação no documento fiscal valor de base de cálculo menor do que a prevista na legislação:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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;

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

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

(...)

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

(...)

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 de crédito tributário:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

II - Por falta de pagamento do imposto nas hipóteses previstas nos §§ 18, 19 e 20 do art. 22; (grifou-se)

Registra-se que o valor exigido relativo à multa isolada encontra-se dentro do limite estabelecido na redação do inciso I do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, que determina a limitação das multas previstas no art. 55 a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação.

Não obstante, a majoração da Multa de Revalidação preconizada pelos incisos I e II do §2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, é inaplicável à espécie.

No caso presente, foi exigida a majoração da Multa de Revalidação em virtude do recolhimento a menor do tributo devido, com supedâneo nos incisos I e II do art. 56, § 2º da Lei nº 6.763/75. O inciso I acima transcrito estabelece que a penalidade somente poderá ser aplicada em dobro nos casos de ausência de retenção/pagamento do imposto.

Considerando, portanto, que o Direito Tributário deve se pautar pelo princípio da legalidade estrita, também conhecida como legalidade cerrada, ou ainda, como princípio da tipicidade tributária por parte da doutrina, impõe-se o cancelamento da dobra exigida.

O princípio da tipicidade tributária, insculpido no art. 150, inciso I da Constituição da República de 1988, delimita que nenhum tributo poderá ser criado ou majorado sem lei em sentido estrito que o estabeleça.

O Código Tributário Nacional por meio do inciso V do art. 97, regulamenta tal instituo, determinando que as multas tributárias também devem respeito ao aludido princípio.

Partindo dos pressupostos e dispositivos mencionados, não há que se cogitar a aplicação da majoração de penalidade ao sujeito passivo quando não expressamente prevista na legislação de regência.

Há de se considerar ainda que a legislação mineira delimita a possibilidade de majoração da multa em casos de recolhimento ou retenção do imposto a menor, conquanto em outras oportunidades o legislador estadual fez questão de delimitar tal possibilidade, como por exemplo, no art. 56, inciso I da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

I - havendo espontaneidade no recolhimento do principal e dos acessórios antes da inscrição em dívida ativa, nos casos de falta de pagamento, pagamento a menor ou intempestivo do imposto, observado o disposto no § 1º deste artigo, a multa de mora será de:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste sentido, faz-se menção ao voto proferido pelo Conselheiro Bernardo Motta Moreira no acórdão 23.113/18/3ª em situação semelhante à dos autos:

NÃO SE PODE PERDER DE VISTA QUE O PRIMADO DA LEGALIDADE NÃO SE RESTRINGE AO ASPECTO FORMAL, MUITO PELO CONTRÁRIO, NÃO BASTA A PREVISÃO DA HIPÓTESE EM LEI COMO ATO ILÍCITO A SER PUNIDO. A SEGURANÇA JURÍDICA EXIGE QUE A LEI ESGOTE AS POSSIBILIDADES QUE CRIA A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, TRAZENDO DO DIREITO PENAL PARA O DIREITO TRIBUTÁRIO A DENOMINADA ESPECIFICIDADE CONCEITUAL ENSINADA PELA PROFESSORA MISABEL ABREU MACHADO DERZI (DERZI, MISABEL ABREU MACHADO. TIPO OU CONCEITO NO DIREITO TRIBUTÁRIO? REVISTA DA FACULDADE DE DIREITO DA UFMG, BELO HORIZONTE, V. 31, P. 213-260, 1988; DERZI, MISABEL ABREU MACHADO. DIREITO TRIBUTÁRIO, DIREITO PENAL E TIPO, 2007).

QUANTO À RIGIDEZ DA LEGALIDADE PARA AS SANÇÕES, ASSIM COMO PARA OS TRIBUTOS, A JURISPRUDÊNCIA NÃO TERGIVERSA. O ENTENDIMENTO TEM SIDO NO SENTIDO DE QUE MESMO A MULTA NÃO SENDO UM TRIBUTO, DEVE SEGUIR O MESMO TRATAMENTO, E VIA DE CONSEQUÊNCIA, DEVE OBEDECER AO PRINCÍPIO CONSAGRADO NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.

Não se pode olvidar que a situação em exame perpassa a interpretação de norma definidora de penalidades, portanto deve ser interpretada da forma mais favorável ao infrator, conforme estabelecido pelo art. 112 do CTN.

Ao consagrar hipótese de interpretação *in bona partem*, o CTN adota como linha de direcionamento situação em que havendo possibilidade de decisão com base em disposições diversas, aquela menos gravosa será a aplicada.

Dessa feita, os tipos “não retenção” ou “falta de pagamento”, previstos no § 2º, inciso I do art. 56 da Lei nº 6.763/75 não podem ser equiparados ao ato praticado pela Autuada conforme capitulado no Auto de Infração, qual seja, reter e recolher a menor o tributo, com fulcro no art. 112 do CTN.

O que conduz à conclusão de que a majoração, da penalidade deve ser excluída da autuação, por não se aplicar à espécie.

Vê-se, portanto, que o Fisco, ao lançar a Multa de Revalidação em dobro prevista no § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, agiu de forma equivocada.

Em relação à multa isolada aplicada, as Impugnantes alegam ser indevida em razão do princípio da consunção (ou da absorção), uma vez que o suposto ilícito foi absorvido pelo ilícito maior de não recolhimento do tributo.

Entendem que “a manutenção da multa isolada de 20% (vinte por cento) sobre a diferença apurada configura inequívoco *bis in idem*, vez que já houve a aplicação da multa de revalidação nos presentes autos”.

No entanto, mais uma vez, não procedem os argumentos da Defesa.

Com efeito, a Multa de Revalidação, mencionada anteriormente, refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ICMS/ST. Já a multa capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75 (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória, ao consignar no documento fiscal valor de base de cálculo menor do que a prevista na legislação.

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

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

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

(GRIFOU-SE)

Quanto às assertivas de que a multa isolada “*é nitidamente confiscatória*”, cumpre reiterar que o trabalho foi realizado nos exatos termos da legislação tributária vigente, não cabendo ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I, do RPTA), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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

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

No tocante à sujeição passiva, verifica-se que o Fisco também incluiu no polo passivo da presente obrigação tributária, na condição de Coobrigada, a empresa

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

destinatária das mercadorias objeto de autuação, EP Distribuidora de Lubrificantes Peças e Filtros Ltda, nos termos do art. 22, § 18 da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.763/75

Art. 22. Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

(...)

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subseqüentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

§ 18. Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado. (Grifou-se).

Na mesma linha de tais dispositivos legais, encontra-se o RICMS/02, em seu art. 15 da Parte 1 do Anexo XV, *in verbis*:

RICMS/02 - Anexo XV

Art. 15. O estabelecimento destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto. (Grifou-se).

Reiterando o disposto em sede de preliminar, a Impugnante/Coobrigada alega que a Fiscalização apenas citou dispositivos no tópico da “Sujeição Passiva”, ao dispor sobre a “Base Legal/Infringência” do Auto de Infração, sem apresentar qualquer descrição ou menção a atos capazes de configurar sua responsabilidade solidária.

Afirma que, excluídos os dispositivos que tratam da caracterização do contribuinte, ora Autuada, remanesce apenas o § 18 do art. 22 da Lei nº 6.763/75, que, no seu entendimento, não é regra de responsabilidade tributária e sim “*norma específica de substituição tributária que se aplica para a eleição de um sujeito passivo nos casos em que as mercadorias sujeitas a ICMS-ST sejam vendidas sem a respectiva retenção ou com retenção a menor*”.

Descreve entendimento do Superior Tribunal de Justiça – STJ, citando ainda o art. 11, inciso III, alínea “c”, da LC nº 95/98, no sentido de que “*os parágrafos não são unidades autônomas, estando direcionados pelo caput do artigo a que se referem*”, para registrar que o art. 22 da Lei nº 6.763/75 trata da ocorrência de substituição tributária, não cabendo cogitar imposição de responsabilidade tributária pelo seu § 18 do mesmo artigo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entende que as hipóteses de responsabilidade tributária estão listadas taxativamente no art. 21 da Lei nº 6.763/75.

Afirma, também, ser inadmissível a “*antiga prática baseada em equivocada interpretação do art. 124, I, do CTN, que prevê solidariedade tributária na hipótese de existência de “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”*”.

Explana que, como o CTN não definiu o significado de “interesse comum”, a doutrina e a jurisprudência construíram sólido entendimento sobre o tema, no sentido de que a caracterização do “interesse comum”, para fins de atribuição de responsabilidade solidária, pressupõe duas circunstâncias cumulativas: i) os corresponsáveis devem ocupar o mesmo polo de uma relação, compartilhando direitos e deveres; e ii) essa relação deve materializar o fato gerador da obrigação tributária objeto da responsabilização solidária.

Alega, então, que, ao contrário do que foi abordado, a MOOVIE (Autuada) e a EP Distribuidora (Coobrigada) figuram “*em polos antagônicos da relação jurídica de compra e venda sem o interesse comum previsto na regra do CTN*”, acrescentando que “*interesse comum não se confunde com interesse econômico*”, cujo entendimento já foi conclamado na jurisprudência do STJ.

Entretanto, equivocado é o posicionamento da Defesa, pois a responsabilidade da Coobrigada pelo presente crédito tributário não é em razão dela ser distribuidora exclusiva da Autuada, mas sim, como já abordado, em virtude do disposto no § 18 do art. 22 da Lei nº 6.763/75, que determina a responsabilidade do estabelecimento destinatário mineiro pelo recolhimento do imposto não retido, ou retido a menor, pelo remetente (contribuinte substituto tributário), tratando-se, portanto, de regra de responsabilidade tributária.

A própria Coobrigada afirma que o § 18 do art. 22 da Lei nº 6.763/75 trata de “*norma específica de substituição tributária que se aplica para a eleição de um sujeito passivo nos casos em que as mercadorias sujeitas a ICMS-ST sejam vendidas sem a respectiva retenção ou com retenção a menor*” (grifou-se).

Portanto, a Defesa se contradiz ao alegar que referido dispositivo legal não é regra de responsabilidade tributária.

Vale, ainda, reproduzir as seguintes observações do Fisco:

1. O art. 22 está inserido na “SEÇÃO IV Da Responsabilidade Tributária” da Lei 6.763/75, não há como dizer, portanto, que o artigo 22 não trata de Responsabilidade tributária;
2. Todos os incisos do artigo 22 tratam de responsabilidade tributária; e
3. O §18 do artigo 22 responsabiliza a impugnante (estabelecimento destinatário neste Estado), na hipótese do contribuinte obrigado pelo inciso I, não reter ou reter a menor o ICMS/ST devido.

Assim, ao contrário do afirmado pela Impugnante, as hipóteses de responsabilidade tributária não se encontram listadas somente no art. 21 da Lei nº 6.763/75.

Registra-se que, diante da clara previsão legal de responsabilidade tributária da Coobrigada, de fato, não há que ser invocado o art. 124, inciso I, do CTN, que trata de interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

A Impugnante/Coobrigada alega, também, que, *“ainda que se entenda que o art. 22, §18 da Lei 6.763/75 sirva como fundamento para imputação de responsabilidade solidária, a redação do dispositivo não permite a extensão da responsabilidade para as multas de revalidação e isolada”*.

Defende que, como mera adquirente, não tem ingerência na formação dos preços dos produtos adquiridos, portanto não poderia ter evitado qualquer conduta irregular nesse sentido.

Aduz que, para fins de responsabilização por multas, é *“imprescindível a demonstração individualizada da conduta do agente”*, conforme art. 136 do CTN, sendo necessário verificar se a conduta ilícita poderia ter sido evitada pelo agente.

Conclui, por fim, que *“deve ser expressamente afastada a responsabilidade da Impugnante em face das multas aplicadas, mantendo-se tão somente a solidariedade em face do ICMS-ST ora exigido, a teor do que dispõe o art. 22, §18 da Lei 6.763/75”*.

Conforme já esclarecido anteriormente, a Coobrigada, estabelecimento destinatário das mercadorias (contribuinte substituído tributário), responde em conjunto com a Autuada pelo crédito tributário relativo ao ICMS/ST e correspondente multa de revalidação, haja vista que a lei mineira (art. 22, § 18, da Lei nº 6.763/75, igual teor: art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02) estabeleceu a responsabilidade solidária pelo recolhimento do imposto na hipótese de falta de retenção ou retenção a menor pelo contribuinte substituto tributário (ora Autuada).

Portanto, ao contrário do alegado pela Defesa, correta a exigência também da Coobrigada em relação à multa de revalidação em dobro, visto que não houve o pagamento do ICMS/ST em sua integralidade.

Ressalta-se que, nos termos do art. 136 do Código Tributário Nacional – CTN, a intenção do agente é irrelevante para a tipificação do ilícito fiscal, o qual poderia ter sido evitado pela Coobrigada, ao receber a mercadoria com retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST, mediante recolhimento da diferença do imposto devido.

Contudo, a Penalidade Isolada que compõe o presente crédito tributário, capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, foi aplicada em decorrência da infração de *“consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação”*.

Na hipótese em tela, a relação existente entre o remetente e o destinatário das mercadorias é de caráter exclusivamente comercial, sem qualquer liame jurídico

adjacente capaz de vincular os estabelecimentos para além dessa relação comercial de compra e venda.

Nesse contexto fático, a conduta infracional descrita é de imputação restrita ao remetente da mercadoria (emitente do documento fiscal), no caso, a Autuada, não sendo possível estendê-la à Coobrigada que, sendo mera adquirente das mercadorias, não dispõe de meios, diretos ou indiretos, aptos a intervir no processo de emissão dos documentos fiscais.

Assim, deve ser afastada a solidariedade da Coobrigada pelas exigências decorrentes da Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, mantendo-se sua responsabilidade apenas em relação às exigências relativas ao imposto devido e correspondente multa revalidação.

Por fim, verificando que o trabalho fiscal observou todas as determinações constantes da legislação tributária de modo a lhe garantir plena validade, legítimo é o lançamento em exame, ressalvada a adequação quanto à responsabilidade da Coobrigada.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir a majoração da Multa de Revalidação prevista no §2º do inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e, ainda, para afastar a solidariedade da Coobrigada em relação às exigências decorrentes da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75. Vencidos, em parte, os Conselheiros Cindy Andrade Moraes (Revisora) e Alexandre Périssé de Abreu, que não excluía a majoração da Multa de Revalidação, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pelas Impugnantes, sustentou oralmente a Dra. Lígia Regini da Silveira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. 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. Participaram do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, a Conselheira Gislana da Silva Carlos.

Sala das Sessões, 07 de julho de 2021.

Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente / Relator

CS/D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.732/21/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001699753-70	
Impugnação:	40.010150758-26, 40.010150754-19 (Coob.)	
Impugnante:	Cosan Lubrificantes e Especialidades S.A. IE: 067001346.29-53 EP Distribuidora de Lubrificantes Peças e Filtros Ltda (Coob.) IE: 002120312.00-28	
Proc. S. Passivo:	Lígia Regini da Silveira/Outro(s)	
Origem:	DF/Montes Claros	

Voto proferido pela Conselheira Cindy Andrade Moraes, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

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

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação de que a Autuada, contribuinte substituta tributária por força do Convênio ICMS nº 110/07 c/c arts. 12 e 18, inciso III, ambos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, reteve e recolheu a menor o ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/10/15 a 31/12/18, incidente sobre operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, uma vez que houve apuração incorreta da base de cálculo do ICMS/ST e conseqüente destaque a menor do imposto nos documentos fiscais.

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

O cerne da discordância diz respeito à exclusão da majoração da Multa de Revalidação prevista no §2º, inciso I do art. 56 da Lei nº 6.763/75.

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

No entendimento das Impugnantes, a multa de revalidação em dobro “*é admitida apenas quando não há retenção ou a falta de pagamento do imposto retido em decorrência da substituição tributária*”, sendo que, no caso dos autos, houve retenção e recolhimento a menor do imposto, de acordo com a própria Fiscalização.

Entretanto, com a devida licença, entendo ser equivocado esse entendimento da Defesa, bem como da decisão majoritária, pois, de acordo com o disposto no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75, a Multa de Revalidação deve ser aplicada nos casos previstos no **inciso III do art. 53** da referida lei. Ou seja, no caso do Auto de Infração, sob exame, a multa de revalidação deve ter como base o valor do imposto não recolhido tempestivamente, **no todo ou em parte**. Veja-se:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

(...)

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 de crédito tributário:

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

(Destacou-se)

Observa-se que as expressões “*por não-retenção*” ou “*por falta de pagamento*” constantes do inciso I do § 2º do art. 56, acima descrito, não poderiam se referir a outra hipótese que não seja, como dispõe o **inciso III do art. 53**, ao ICMS/ST não recolhido no todo ou **em parte** pelo contribuinte.

Assim sendo, a Multa de Revalidação prevista no inciso II e § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, específica para os casos envolvendo substituição tributária, aplica-se tanto às situações em que não houver retenção do ICMS/ST, como também naquelas em que a retenção for efetuada em valor inferior ao efetivamente devido, sendo que o agravamento ocorre por se tratar de operação sujeita à substituição tributária.

Vê-se, portanto, que o Fisco, ao lançar a Multa de Revalidação em dobro prevista no § 2º, inciso I do art. 56 da Lei nº 6.763/75, agiu em estrita consonância com o princípio da legalidade.

É como voto.

Sala das Sessões, 07 de julho de 2021.

Cindy Andrade Moraes
Conselheira