

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

Acórdão: 5.545/21/CE Rito: Ordinário

PTA/AI: 01.001689806-55

Recurso de Revisão: 40.060153248-63, 40.060153087-87, 40.060153086-04  
(Coob.)

Recorrentes: 2ª Câmara de Julgamento  
Cosan Lubrificantes e Especialidades S.A.  
IE: 048001346.30-74  
Pacalub Comércio e Logística Ltda (Coob.)  
IE: 001678951.00-44

Recorridos: Cosan Lubrificantes e Especialidades S.A., Pacalub Comércio e Logística Ltda, Fazenda Pública Estadual

Proc. S. Passivo: Lígia Regini da Silveira/Outros

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, afasta-se 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. Mantida a decisão anterior.

**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. Corretas as 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. Reformada a decisão anterior quanto a exclusão da majoração da multa de revalidação.

Recursos de Revisão 40.060153086-04 e 40.060153087-87 conhecidos e não providos à unanimidade. Recurso de Revisão 40.060153248-63 conhecido à unanimidade e provido pelo voto de qualidade.

***RELATÓRIO***

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 01/04/16 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 relacionados nos Anexos 1 a 3 do Auto de Infração.

As mercadorias objeto de autuação correspondem a lubrificantes da marca Mobil, constantes 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 (Pacalub Comércio e Logística 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. 12/54 dos autos, celebrado entre o estabelecimento matriz do Grupo “Cosan” (localizado no estado do Rio de Janeiro), também denominado “Moove”, e a Coobrigada, 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.

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 e 3 do Auto de Infração (pág. 68/70), relativos aos exercícios de 2016, 2017 e 2018, respectivamente.

A empresa destinatária das mercadorias objeto de autuação, Pacalub Comércio e Logística 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.

A 2ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 22.731/21/2ª, julgou 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.

Inconformadas, as Recorrentes, Autuada (Cosan) e Coobrigada (Pacalub), interpõem, tempestivamente e por seus representantes legais, os Recursos de Revisão

de págs. 921/946 e 992/1.008, respectivamente, requerendo, ao final, seu conhecimento e provimento.

Também, mediante declaração na decisão, a 2ª Câmara de Julgamento interpõe, de ofício, Recurso de Revisão.

---

### **DECISÃO**

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, são cabíveis os Recursos de Revisão interpostos.

Cumprido de início ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, o Recurso de Revisão admitido, interposto pela Recorrente/Autuada, devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada.

Registra-se que, no caso do Recurso de Revisão interposto de ofício pela Câmara, a decisão trata somente do reexame da matéria, cuja decisão foi contrária à Fazenda Pública Estadual, nos termos do parágrafo único do art. 180 da Lei nº 6.763/75.

Ressalta-se que os fundamentos expostos, em parte, no acórdão recorrido e no voto vencido da Conselheira Cindy Andrade Moraes foram utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente acórdão, com adequações de estilo e acréscimos necessários.

#### **Da Preliminar**

A Recorrente/Coobrigada ratifica que seja declarado nulo o Auto de Infração, sob o argumento trazido em sede de impugnação, 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 PACALUB”*.

Afirma que *“o v. acórdão afirma de maneira superficial a inexistência de vícios no lançamento, deixando de esclarecer exatamente em qual fundamentação e motivação é embasada a presente autuação.”*.

Reclama que *“...não há como se admitir que a mera transcrição dos dispositivos realizada pela d. Fiscalização seja considerada válida por esta E. Câmara Especial, **sob pena de tornar letra morta a legislação tributária estadual**, bem como o próprio art. 142 do CTN.”*.

Declara que *“É dever da autoridade fiscal dar suficiente fundamentação legal ao AIIM, inclusive na parte da corresponsabilidade, acompanhada necessariamente da **descrição correta** do que se reputa infração à legislação tributária. Esse dever da Fiscalização é basilar, condicionante essencial da validade do lançamento de ofício e da oportunidade efetiva de ampla defesa do contribuinte.”*.

Entretanto, razão não assiste à Recorrente/Coobrigada, 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.

Trata-se de norma objetiva de responsabilização pelo recolhimento do ICMS que deveria ter sido apurado por substituição tributária, nos casos em que o substituto não cumpre com o seu dever legal, recaindo sobre o substituído a responsabilidade.

Vale reproduzir o seguinte comentário da Defesa, em sede de impugnação, 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.

Induidoso 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.

Mantêm-se, pois, a rejeição à 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 01/04/16 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 3 do Auto de Infração.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As mercadorias objeto de autuação correspondem a lubrificantes da marca Mobil, constantes 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 (Pacalub Comércio e Logística 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. 12/54 dos autos, celebrado entre o estabelecimento matriz do Grupo “Cosan” (localizado no estado do Rio de Janeiro), também denominado “Moove”, e a Coobrigada, 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. 71/245 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, PACALUB Comércio e Logística Ltda, I.E. 001.678951.0044 (neste AI identificada como coobrigada), em 05/11/2015, apresentado em atendimento ao Auto de Intimação nº 119/2020;
3. Apresentação dos valores mensais cobrados pela COSAN, a título de Concessão Territorial, através de planilha fornecida em atendimento ao Auto de Intimação nº 119/2020; e
4. Acesso a Escrituração Contábil Digital da PACALUB e às faturas e boletos/pagamentos dos valores cobrados a título de Concessão Territorial.

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 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), do Capítulo 6, da Parte 2, do Anexo XV ao RICMS/2002; 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 PACALUB 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” cobrados. Da citada planilha constam os períodos de fev/2016 e mar/2016, não incluídos nesta cobrança, uma vez que não há emissão de Notas Fiscais para a PACALUB nos períodos. Verificamos que em mar/2016 a COSAN faturou seus produtos para outra empresa do mesmo grupo da PACALUB (PACALUZ Comércio e Logística Ltda, I.E. 062.946877.0035), no entanto, por se tratar de outro estabelecimento destinatário, não será objeto de cobrança neste AI.

A PACALUB é Distribuidora exclusiva da COSAN, e assim se pode verificar das NFs emitidas pela COSAN. Por sua vez, a PACALUB, nos anos de 2016 e 2017 comercializou exclusivamente produtos da COSAN (Mobil) e em 2018 comercializou produtos outros (que não competem com os produtos Mobil), os quais não representaram 0,5% do faturamento total. Diante disso, os relevantes valores cobrados da mesma a título de “Concessão Territorial”, com certeza compõem o Custo das Mercadorias Vendidas (e assim foram lançados pela PACALUB em sua escrituração contábil). 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. (Grifou-se).

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

- A PACALUB não declarou Estoque nos finais dos exercícios de 2016 e 2017, e, em 2018 declarou estoque de apenas 02 produtos, isso porque o estabelecimento/estoque da COSAN se encontram ao lado do seu estabelecimento/estoque, assim, os produtos são faturados e entregues pela COSAN à medida que as vendas são feitas pela PACALUB, num sistema “just in time”;

- Em virtude do exposto, 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 e III. As bases de cálculo ICMS/ST apuradas ficaram superiores às destacadas nos documentos fiscais, em:

- 20,96% em 2016 (de R\$ 74.402.564,82 para R\$ 89.995,444,68);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 21,32% em 2017 (de R\$ 109.141.145,34 para R\$ 132.414.959,14); e
- 20,13% em 2018 (de R\$ 127.244.103,26 para R\$ 152.861.409,41).
- Foi solicitado e a PACALUB disponibilizou, por e-mail, Escrituração Contábil Digital da empresa relativas aos exercícios de 2.016, 2.017 e 2.018. Utilizando de ferramenta existente no programa de Auditoria do fisco mineiro, gerei arquivos Excel do Razão Contábil dos citados exercícios, os quais anexo a este AI, donde se pode observar que a empresa contabilizou os valores pagos na conta de despesa “36075-Concessão de Atuação”, a qual faz parte do Custo da Mercadoria Vendida, conforme “Hierarquia” do Plano de Contas, constante da 3ª planilha de cada arquivo. Esses lançamentos contábeis ratificam o cabimento da cobrança efetuada neste AI. (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 e 3 do Auto de Infração (págs. 68/70), relativos aos exercícios de 2016, 2017 e 2018, respectivamente.

A empresa destinatária das mercadorias objeto de autuação, Pacalub Comércio e Logística 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 em sede de impugnação, a Recorrente/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 Pacalub Comércio e Logística Ltda. (“PACALUB”), conforme “Contrato de Distribuição e Outras Avenças” (“CONTRATO” – fls. 12-54 do AIIM), segundo o qual a MOOVE se obriga por seus estabelecimentos a (I) fornecer produtos da MOOVE-MG para a PACALUB e (II) garantir direito de exclusividade na distribuição dos produtos em determinada área (“concessão territorial”), dentre outras obrigações”*.

Acrescenta que *“em contrapartida, a PACALUB 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 PACALUB a título de “Concessão Territorial”, conforme planilha de fls. 57 e cópias das Faturas juntadas no Anexo 3 do 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 Recorrente/Coobrigada afirma que foi arrolada como suposta responsável no presente trabalho porque é distribuidora exclusiva da Recorrente/Autuada (também denominada Moove), em regiões do estado de Minas Gerais, conforme “Contrato de Distribuição e outras avenças” celebrado entre elas.

Relata que *“além de comprar os produtos da MOOVE estabelecida em Minas Gerais para subseqüente 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 é 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 Recorrentes entendem que, de acordo com o art. 155, inciso II, da Constituição Federal 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 CF/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 Recorrente/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 PACALUB naquela localidade*”.

Reitera, em sede de impugnação, 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 Recorrentes, restando correto o entendimento do Fisco.

Analisando o contrato firmado entre as partes envolvidas (COSAN/PACALUB), é clara a constatação de que, ao contrário do sustentado pela Defesa, a “Concessão Territorial” consiste sim em verba/encargo exigido compulsoriamente da Pacalub Comércio e Logística Ltda (destinatária das mercadorias objeto de autuação, ora Recorrente/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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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.

Como bem registrado pelo Fisco na sua manifestação nos autos, “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 Federal 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

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 subseqüentes 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 subseqüentes:

(...)

3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Recorrente/Autuada a demonstração dos preços praticados quando revendidas as mercadorias à 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 Recorrente/Autuada 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 Pacalub Comércio e Logística Ltda, 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 Recorrente/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 (págs. 62/63).

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”*”:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

...

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 em sua manifestação, 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,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Recorrentes 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. 826/837 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



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 da Defesa, tanto na impugnação quanto nos recursos, 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/recebido 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:

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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 a Recorrente/Coobrigada e o estabelecimento “Matriz” da “Cosan Lubrificantes e Especialidades S/A”, cujo efeito se estende a todos os estabelecimentos do grupo empresarial.

No intuito de corroborar o trabalho realizado, o Fisco acostou aos autos planilhas contendo dados extraídos, por meio de programa interno de auditoria, dos livros Razão Contábil da Recorrente/Coobrigada, referentes aos exercícios objeto da autuação (2016, 2017 e 2018).

Mediante análise dessas informações, o Fisco observou que “a empresa contabilizou os valores pagos na conta de despesa “36075-Concessão de Atuação”, a qual faz parte do Custo da Mercadoria Vendida, conforme “Hierarquia” do Plano de Contas, constante da 3ª planilha de cada arquivo”. Veja o que dispõe parte da planilha denominada “Hierarquia” apresentada pelo Fisco:

30450 - CONTAS DE DESPESA	S	1	CONTAS DE DESPESA
30451 - CUSTOS OPERACIONAIS	S	2	CONTAS DE DESPESA -> CUSTOS OPERACIONAIS
30452 - CUSTO DE VENDAS	S	3	CONTAS DE DESPESA -> CUSTOS OPERACIONAIS -> CUSTO DE VENDAS
30453 - CUSTO COM PRODUTOS / MERCADORIAS	S	4	CONTAS DE DESPESA -> CUSTOS OPERACIONAIS -> CUSTO DE VENDAS -> CUSTO COM PRODUTOS / MERCADORIAS
30454 - COMPRA MERCADORIAS	A	5	CONTAS DE DESPESA -> CUSTOS OPERACIONAIS -> CUSTO DE VENDAS -> CUSTO COM PRODUTOS / MERCADORIAS -> COMPRA MERCADORIAS
30455 - CUSTO COM FRETES	A	5	CONTAS DE DESPESA -> CUSTOS OPERACIONAIS -> CUSTO DE VENDAS -> CUSTO COM PRODUTOS / MERCADORIAS -> CUSTO COM FRETES
36075 - CONCESSÃO DE ATUAÇÃO	A	5	CONTAS DE DESPESA -> CUSTOS OPERACIONAIS -> CUSTO DE VENDAS -> CUSTO COM PRODUTOS / MERCADORIAS -> CONCESSÃO DE ATUAÇÃO
30460 - BONIFICACOES	A	5	CONTAS DE DESPESA -> CUSTOS OPERACIONAIS -> CUSTO DE VENDAS -> CUSTO COM PRODUTOS / MERCADORIAS -> BONIFICACOES
34000 - DESPESAS OPERACIONAIS	S	2	CONTAS DE DESPESA -> DESPESAS OPERACIONAIS
34001 - DESPESAS ADMINISTRATIVAS	S	3	CONTAS DE DESPESA -> DESPESAS OPERACIONAIS -> DESPESAS ADMINISTRATIVAS
36000 - DESPESAS ADMINISTRATIVAS	S	4	CONTAS DE DESPESA -> DESPESAS OPERACIONAIS -> DESPESAS ADMINISTRATIVAS -> DESPESAS ADMINISTRATIVAS
36004 - ALUGUEL DE EQUIPAMENTOS E VEICULOS	A	5	CONTAS DE DESPESA -> DESPESAS OPERACIONAIS -> DESPESAS ADMINISTRATIVAS -> DESPESAS ADMINISTRATIVAS -> ALUGUEL DE EQUIPAMENTOS
36006 - COMBUSTIVEIS E LUBRIFICANTES	A	5	CONTAS DE DESPESA -> DESPESAS OPERACIONAIS -> DESPESAS ADMINISTRATIVAS -> DESPESAS ADMINISTRATIVAS -> COMBUSTIVEIS E LUBRIFICANTES

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em relação a essa análise do Fisco, quanto à forma de contabilização da rubrica “Concessão Territorial” pela Coobrigada, as Recorrentes declaram, em sede de impugnação, ter sido *“totalmente impertinente e irrelevante”*.

Reclamam que *“não foi juntado documento contábil oficial aos autos, mas mero levantamento que supostamente espelha o Razão Contábil da PACALUB”*, sendo que *“poderia ter sido apresentado documento extraído diretamente do SPED”*.

A Recorrente/Autuada acrescenta que *“pela análise do plano de contas espelhado no excel, é de se ver que a conta 36075 refere-se a subitem da conta de despesas e não de custo de mercadoria vendida”* e que *“o fato de constar como custo na contabilidade da referida empresa não torna o valor base de cálculo do ICMS-ST”*.

Por sua vez, a Recorrente/Coobrigada afirma que, de acordo com o documento “RELACIONAMENTO DE CONTAS COM O PLANO REFERENCIAL - PESSOA JURÍDICA EM GERAL”, *“a conta 36075 faz parte da “3.01.01.07.01.04” - Outros Serviços Prestados por Pessoa Física ou Jurídica. (Doc. 3.1)”*.

Complementa que, conforme o “SPED ECF (Doc. 3.2)”, *“a “conta 36075” integra o grupo de “DESPESAS OPERACIONAIS” e não de Custo da Mercadoria Vendida”*, como afirmado pelo Fisco, e que *“a “concessão territorial” foi contabilizada no SPED Contábil (Doc. 3.3) como “Despesa Comercial””*.

A fim de reforçar tal alegação, declara que *“os “REGISTROS L200 - MÉTODO DE AVALIAÇÃO DO ESTOQUE FINAL” extraídos do SPED demonstram que na “Composição de Custos das Mercadorias” entram apenas e tão somente os preços pagos pelos produtos. Não há inclusão da despesa “concessão territorial”. (Doc. 3.4)”*.

Para comprovar as informações prestadas, a Recorrente/Coobrigada acosta os documentos de págs. 358/555, 556/585, 586/592 e 593/808 dos autos, correspondentes, respectivamente a Doc. 3.1, Doc. 3.2, Doc. 3.3 e Doc. 3.4.

Ambas as Recorrentes concluem que, ainda que a afirmação do Fisco fosse verdadeira, *“a forma como a PACALUB contabiliza a despesa de concessão territorial não altera a natureza jurídica do valor”*.

Inicialmente, importa registrar que as planilhas juntadas aos autos pelo Fisco não são meros relatórios gerenciais, pois são documentos que contêm dados extraídos da Escrituração Contábil Digital (ECD) fornecida pela própria Contribuinte ao Fisco, a qual deve espelhar todas as operações contábeis realizadas pela empresa.

Por outro lado, conforme esclarecido pelo Fisco, os demonstrativos que compõem o Doc. 3.1 (relacionamento de contas), Doc. 3.2 (SPED ECF) e Doc. 3.4 (composição de custo), apresentados pela Recorrente/Coobrigada, foram extraídos da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) da Contribuinte.

Ambas as escriturações integram o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), sendo que uma não exclui e nem substitui a outra.

Enquanto a ECD foi instituída para fins fiscais e previdenciários, a ECF é destinada a obter informações relativas a todas as operações que possam influenciar a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

composição e o valor devido da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ).

Para melhor análise da questão, vale reproduzir trecho do documento apresentado pela Coobrigada, ora Recorrente quando da impugnação, denominado “Relacionamento de Contas com o Plano Referencial - Pessoa Jurídica em Geral” (Doc. 3.1), em que há indicação de que a conta nº “36075” corresponde a “3.01.01.07.01.04 - Outros Serviços Prestados por Pessoa Física ou Jurídica”:

30450 3	CONTAS DE DESPESA		
30451 3.1	CUSTOS OPERACIONAIS		
30452 3.1.01	CUSTO DE VENDAS		
30453 3.1.01.01	CUSTO COM PRODUTOS / MERCADORIAS		
30454 3.1.01.01.0001	CUSTO MERCADORIA REVENDIDA		
Referencial:	3.01.01.03.01.02 (-) Custo das Mercadorias Revendidas	01/01/2014	Análítica
30455 3.1.01.01.0002	CUSTO COM FRETES		
Referencial:	3.01.01.07.01.04 (-) Outros Serviços Prestados por Pessoa Física ou Jurídica	01/01/2014	Análítica
30461 3.1.01.01.0003	(-) CREDITO PIS NAO CUMULATIVO		
Referencial:	3.01.01.03.01.02 (-) Custo das Mercadorias Revendidas	01/01/2014	Análítica
36075 3.1.01.01.0004	CONCESSÃO DE ATUAÇÃO		
Referencial:	3.01.01.07.01.04 (-) Outros Serviços Prestados por Pessoa Física ou Jurídica	01/01/2014	Análítica
30462 3.1.01.01.0005	(-) CREDITO COFINS NAO CUMULATIVO		
Referencial:	3.01.01.03.01.02 (-) Custo das Mercadorias Revendidas	01/01/2014	Análítica

Observa-se que a conta nº “36075”, correspondente a “Concessão de Atuação”, compõe o grupo de contas “Custo com Produtos/Mercadorias”, fato que confirma as informações obtidas pelo Fisco de que tal rubrica faz parte do custo relacionado à mercadoria vendida.

Vale destacar que, da mesma forma, a conta “Custo com Fretes” também compõe o grupo de contas “Custo com Produtos/Mercadorias”.

Já no documento “Demonstração de Resultado do Exercício” do SPED-Contábil (Doc. 3.3), acostado aos autos pela Defesa, verifica-se que a conta “36075”, também em conjunto com a conta “Custo com Fretes”, integra o grupo de “Despesas Comerciais”, vinculada ao grupo de “Despesas Operacionais”:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RECEITA OPERACIONAL LIQUIDA		R\$ 125.588.280,61
(-)(-) CUSTO DE VENDAS		R\$ (80.610.139,31)
<b>(-) Custo dos Produtos Vendidos</b>		<b>R\$ (80.610.139,31)</b>
(-) COMPRA MERCADORIAS		R\$ (80.288.956,45)
BONIFICACOES		R\$ 52.561,45
(-) BONIFICAÇÃO		R\$ (373.744,31)
(-)(-) DESPESAS OPERACIONAIS		R\$ (40.814.918,49)
(-) Despesas Administrativas		R\$ (11.978.612,86)
(-) DESPESAS ADMINISTRATIVAS		R\$ (11.966.527,78)
(-) DESPESAS NAO DEDUTIVEIS		R\$ (12.085,08)
<b>(-) Despesas Comerciais</b>		<b>R\$ (23.032.735,97)</b>
(-) DESPESAS COMERCIAIS		R\$ (3.673.884,19)
(-) CUSTO COM FRETES		R\$ (4.614.541,39)
<b>(-) CONCESSÃO DE ATUAÇÃO</b>		<b>R\$ (14.744.310,39)</b>
(-) Despesas com Pessoal		R\$ (5.798.122,99)
(-) DESPESAS COM PESSOAL		R\$ (2.635.042,63)
(-) DESPESAS COM PESSOAL - COMERCIAL		R\$ (2.324.616,96)
(-) DESPESAS COM PESSOAL - LOGISTICA		R\$ (444.073,66)
(-) DESPESAS COM PESSOAL - ADMINISTRATIVO		R\$ (394.389,74)
(-) Despesas Tributárias		R\$ (5.446,67)
(-) DESPESAS TRIBUTARIAS		R\$ (5.446,67)

Ressalta-se que, no documento “Demonstração do Resultado do Exercício - Contas Referenciais” do SPED-ECF, não foi possível visualizar a conta “36075”, correspondente a “Concessão de Atuação”, que representa a rubrica em análise (“Concessão Territorial”).

Entende-se que essas informações apenas reforçam o trabalho fiscal, demonstrando que a rubrica “Concessão Territorial”, ainda que tenha sido classificada como “Despesa Comercial” na “Demonstração de Resultado do Exercício” do SPED-Contábil da Contribuinte, é atrelada ao produto vendido, assim como as despesas com frete.

Vale reproduzir, ainda, a seguinte análise do Fisco:

Outro aspecto interessante para se ratificar o cabimento da inclusão da Concessão Territorial na base de cálculo do ICMS/ST, é analisar nas DRE's da PACALUB apresentadas (documento 3.3), o valor total das Vendas comparadas com as aquisições, no período autuado (constantes nas Planilhas I, II e III, incluídas pelo fisco no e-PTA).

Vejamos a tabela abaixo, contemplando levantamento estatístico de MVA, baseado nos valores reais de aquisição, base cálculo ICMS/ST destacados nas NFs de aquisição, estoque final declarado, vendas (-) devoluções e base de cálculo ICMS/ST apurada no AI:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

EXERCÍCIO	PERCENTUAL AQUISIÇÃO MERCADORIAS ST-CFOP 5655	COMPRAS MERCADORIAS ST	BASE CÁLCULO ICMS/ST DESTACADO NAS NFS DE COMPRA	ESTOQUE FINAL PACALUB*	VENDAS (-) DEVOLUÇÕES	VENDAS MERCADORIAS ST	BASE CÁLCULO ICMS/ST APURADA NO AI	MVA **
2016	99,7%	45.854.864,21	74.402.564,86	0,00	82.473.813,21	82.226.391,77	89.995.444,68	9,5%
2017	99,5%	67.276.173,98	109.141.145,34	0,00	122.886.805,02	122.272.370,99	132.414.959,14	8,3%
2018	99,4%	78.462.616,63	127.244.103,26	207.964,18	138.932.671,22	138.099.075,19	152.861.409,41	10,7%

\*Para cálculo da MVA não considere o Estoque Final, que, caso considerado, reduziria a MVA.

\*\* MVA a ser aplicada pelos varejistas das mercadorias para se realizar a base de cálculo ICMS/ST apurada no AI.

A PACALUB é uma distribuidora e por isso realiza a maior parte das suas vendas a contribuintes varejistas, mas também revende a atacadistas, e estes produtos, comercializados por tais varejistas e atacadistas, serão objeto de ao menos 1 (uma) nova agregação de valores para se chegar ao preço praticado na venda a consumidor final, que é o preço que se pretende alcançar quando da antecipação do ICMS através do instituto da substituição tributária. Vejam pela última coluna da planilha acima que a agregação de 9,5%(2016), 8,3%(2017) e 10,7%(2018) pelos varejistas já seriam suficientes para se alcançar este valor, o qual reputamos perfeitamente factível, ainda mais se considerarmos que a PACALUB, pelos dados constantes das DREs (Vendas x CMV), praticou agregações bastante superiores em todos os exercícios.

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.

Contudo, conforme demonstrado pelo Fisco no quadro acima, os valores de base de cálculo de ICMS/ST apurados pela Recorrente/Autuada sequer atingiram o preço de venda da Recorrente/Coobrigada na fase seguinte de circulação da mercadoria, quando o correto seria corresponder, o mais próximo possível, ao valor da operação a 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 - Pacalub Comércio e Logística 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 Recorrente/Autuada 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



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Superior 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 Recorrente 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 Recorrente, 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 Recorrente/Autuada 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 Recorrente/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 Recorrente/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 Recorrente/Autuada à Recorrente/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/04/2016 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:



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

(...)

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;

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 se encontra 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.

Importante ressaltar que a Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, deve ser cobrada em dobro tanto do remetente quanto do destinatário, quando houver falta de retenção ou de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária, nos termos do § 2º, incisos I e II, do mencionado dispositivo legal, o que se amolda perfeitamente ao caso em análise, visto que não houve retenção do ICMS/ST em sua integralidade.

No entendimento das Recorrentes, 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, equivocadamente é esse entendimento da Defesa, 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:

**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:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Destacou-se)

Observa-se que as expressões “*por não-retenção*” ou “*por falta de pagamento*” constantes do inciso I do § 2º do art. 56, transcrito anteriormente, 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 do art. 56 da Lei nº 6.763/75, agiu em estrita consonância com o princípio da legalidade.

Registra-se, ainda, que, no caso dos autos, a situação posta está clara e não remanescem quaisquer dúvidas sobre o perfeito enquadramento do fato apurado pelo Fisco à norma por ele invocada para sustentar o lançamento, não havendo que se falar em aplicação do art. 112 do CTN.

Desse modo, necessária a reforma da decisão, recorrida de ofício pela Câmara *a quo*, com o restabelecimento da multa de revalidação originalmente exigida no Auto de Infração.

Em relação à multa isolada aplicada, as Recorrentes 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% 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 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, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO

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

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 destinatária das mercadorias objeto de autuação, Pacalub Comércio e Logística 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Recorrente/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 Recorrente/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.

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 Pacalub Comércio e Logística Ltda (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, equivocada é o posicionamento da Defesa, pois a responsabilidade da Recorrente/Coobrigada pelo presente crédito tributário não é em razão dela ser distribuidora exclusiva da Recorrente/Atuada, 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 Recorrente/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*” (destacou-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. (Grifou-se).

Assim, ao contrário do afirmado pela Recorrente/Coobrigada, 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 Recorrente/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 Recorrente/Coobrigada alega, que, “*Não há no AIIM nenhum fundamento que permita a responsabilização da Recorrente pelas multas!*”.

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 mantida 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 Recorrente/Coobrigada, estabelecimento destinatário das mercadorias (contribuinte substituído tributário), responde em conjunto com a Recorrente/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 Recorrente/Autuada).

Portanto, ao contrário do alegado pela Defesa, correta a exigência também da Recorrente/Coobrigada em relação à multa de revalidação, 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 Recorrente/Coobrigada, ao receber a mercadoria com retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST, mediante recolhimento da diferença do imposto devido.

Contudo, como bem postado no acórdão recorrido, 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 Recorrente/Autuada, não sendo possível estendê-la à Recorrente/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 mantida a decisão da Câmara *a quo* que afastou a solidariedade da Recorrente/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.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer dos Recursos de Revisão. No mérito, quanto aos Recursos

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

nº 40.060153087-87 - Cosan Lubrificantes e Especialidades S.A. e nº 40.060153086-04 - Pacalub Comércio e Logística Ltda, à unanimidade, em lhes negar provimento. Quanto ao Recurso nº 40.060153248-63 - 2ª Câmara de Julgamento, pelo voto de qualidade, em dar provimento ao recurso para restabelecer as exigências com relação à majoração da Multa de Revalidação prevista no §2º do inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75. Vencidos os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor), Alexandra Codo Ferreira de Azevedo e Carlos Alberto Moreira Alves, que lhes negavam provimento, nos termos do acórdão recorrido. Pelas Recorrentes, sustentou oralmente a Dra. Lígia Regini da Silveira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Participou do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros vencidos, a Conselheira Cindy Andrade Moraes.

**Sala das Sessões, 10 de dezembro de 2021.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Relator**

**Geraldo da Silva Datas**  
**Presidente**

D