

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.115/22/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002073253-22
Impugnação: 40.010152799-44, 40.010152835-69 (Coob.)
Impugnante: Distribuidora de Cosméticos Sole Eireli
IE: 003051311.00-62
Dahuer Laboratório Ltda (Coob.)
CNPJ: 82.914334/0001-35
Proc. S. Passivo: Kelton de Oliveira Filho/Outro(s), Renê Elias Rotta/Outro(s)
Origem: DF/Uberaba

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - REMETENTE – DESTAQUE INDEVIDO DE ICMS/ST. A ação da industrial, ao destacar o ICMS/ST de forma indevida, concorreu para que a destinatária distribuidora deixasse de praticar a ST que lhe era devida. Responsabilidade prevista no art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75 e no art. 124, inciso II do Código Tributário Nacional (CTN).

NOTA FISCAL – FALTA DE DESTAQUE DO ICMS – COSMÉTICOS/PERFUMARIA/HIGIENE PESSOAL - EMPRESAS INTERDEPENDENTES. Constatada a falta de recolhimento do ICMS operação própria, incidente nas saídas de mercadorias com destino a outro contribuinte. As mercadorias foram recebidas com recolhimento indevido de substituição tributária, tendo em vista a interdependência entre a Autuada e seu fornecedor Dahuer Laboratório Ltda, definida nos termos do art. 113 c/c os incisos IV, V e IX do art. 115, ambos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - COSMÉTICOS/PERFUMARIA/HIGIENE PESSOAL - EMPRESAS INTERDEPENDENTES. Constatada a falta de retenção e de recolhimento de ICMS/ST devido no momento das saídas das mercadorias, listadas Capítulo 20, da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 do estabelecimento autuado. Atribuição da responsabilidade pela retenção e o recolhimento do ICMS/ST à Autuada (estabelecimento destinatário interdependente), em razão da interdependência entre a Autuada e seu fornecedor Dahuer Laboratório Ltda, definida nos termos do art. 113 c/c os incisos IV, V e IX do art. 115, ambos da Parte 1 do Anexo XV do mencionado regulamento. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA (FEM). Constatado que a Autuada não recolheu o ICMS/ST relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria - FEM (adicional de dois pontos percentuais na alíquota do imposto), nos termos do art. 2º, inciso VI, do Decreto nº 46.927/15. Infração caracterizada. Corretas as exigências do ICMS/ST relativo ao FEM e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre falta de destaque e de recolhimento do ICMS relativo à operação própria e falta de retenção do ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/07/18 a 31/08/19, devidos no momento das saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária (cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador) do estabelecimento autuado (Distribuidora de Cosméticos Sole Eireli) com destino a outros contribuintes mineiros.

As mercadorias foram recebidas com retenção indevida do ICMS/ST, promovida pelo fornecedor Laboratórios Dahuer Ltda, eleito como Coobrigado, por se tratar de empresas interdependentes, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST recai sobre o estabelecimento destinatário interdependente, no momento da saída das mercadorias com destino a outro contribuinte, nos termos estabelecidos no art. 113, § 1º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Exige-se os valores do ICMS referente às operações próprias, bem como do ICMS devido por substituição tributária e do Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), acrescidos das Multas de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

Das Impugnações

Inconformadas, a Autuada e a Coobrigada apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, impugnação às fls. 37/53, e às fls. 289/307, respectivamente.

A Autuada alega em síntese que:

- o Auto de Infração é nulo visto que violaria o princípio da motivação dos atos administrativos e impossibilitaria o pleno exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório do contribuinte;

- o Auto de Infração se limitou a informar que, das compras realizadas pela Impugnante 96,49 % (noventa e seis vírgula quarenta e nove por cento) vieram da empresa Dahuer Laboratório Ltda, sem, contudo, analisar as demais aquisições feitas no período com outros fornecedores;

- ao motivar a suposta interdependência na hipótese prevista no inciso IV do art. 115 do Anexo XV do RICMS/02, a Fiscalização não fez qualquer consideração a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

respeito do parâmetro ali estabelecido, muito menos, apontou em qual das duas circunstâncias enquadraria as operações realizadas entre a Impugnante a Coobrigada (Dahuer);

- a não juntada aos autos dos documentos que, segundo a Fiscalização, comprovariam as aquisições no mencionado percentual, implica em cerceamento do direito de defesa da Impugnante;

- os incisos IV e IX do art. 115 do Anexo XV do RICMS/02, os quais elencam as hipóteses que poderiam caracterizar a interdependência entre as empresas mencionados no Auto de Infração, não encontram previsão na Lei Estadual nº 6.763/75, a qual, supostamente elencaria as situações passíveis de caracterização da indigitada interdependência em seu art. 12, § 18;

- o RICMS/02 extrapolou os limites regulamentares, ao prever situações passíveis de caracterização de interdependência, as quais a lei estadual não previu, em inobservância ao princípio da legalidade para atribuição de responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS (art. 150, § 7º da CF/88 e art. 97, inciso III do CTN);

- inexistente interdependência entre a Impugnante/Autuada e a fornecedora “Dahuer”, conforme demonstra o livro Registro de Entradas da Autuada (cópias anexas fls. 90/272), visto que houve aquisições de outros fornecedores, ao contrário do alegado pela Fiscalização;

- as multas imputadas são extremamente excessivas, devendo ser relevadas/reduzidas, observando-se o princípio da proporcionalidade.

Por sua vez, a Coobrigada alega, preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração por vício insanável, visto que consta do relatório do Auto de Infração que a empresa fornecedora Dahuer Laboratórios Ltda foi inserida no polo passivo da autuação com fulcro no art. 21, inciso II da Lei nº 6.763/75 (responsabilidade solidária dos transportadores), sendo que a Coobrigada não é transportadora.

Sustenta a impossibilidade de responder solidariamente com a Autuada pela exigência fiscal visto que:

- a responsabilidade solidária atribuída pelo Fisco à Coobrigada carece de legitimidade, uma vez que o art. 124 do CTN não serve de fundamento para as hipóteses de responsabilidade descritas no art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75, e no art. 56, inciso XI do RICMS/02, eis que genéricas, o que viola o art. 128 do CTN;

- no caso concreto, a acusação fiscal ao atribuir a responsabilidade solidária à Impugnante tratou a situação de forma genérica, sem demonstrar o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

- o Fisco incorre em comportamento contraditório, já que, se se entende que o ICMS/ST sobre as operações fiscalizadas deve ser recolhido pela atacadista, não se poderia pretender exigir da Impugnante (industrial) o respectivo imposto, ainda que por responsabilidade solidária;

- as penalidades exigidas têm caráter confiscatório, e que não há qualquer prova da prática de dolo ou fraude, devendo, portanto, estas serem relevadas ou reduzidas.

A Impugnante/Coobrigada acosta documentos às fls. 349/516 (livro Registro de Saídas).

Requerem os Impugnantes, ao final, a procedência das impugnações.

Da Reformulação do lançamento e do aditamento às impugnações

A Fiscalização reformula o lançamento, conforme “Termo de Reformulação do Lançamento”, de fls. 519/520, faz a juntada de documentos às fls. 523/526 e de mídia às fls. 522 dos autos.

Conforme Termo de Reformulação de Lançamento foi efetuada a alteração do Relatório do Auto de Infração (fl. 02), para correção da fundamentação legal de responsabilidade da Coobrigada, em razão de erro de digitação, ficando alterada a redação “art. 21, inciso II da Lei nº 6.763/75” para “art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75 e art. 124, inciso II do CTN, c/c art. 56, inciso XI do RICMS/02”, em consonância com o mencionado no “Relatório Fiscal Contábil” (fls. 10/11).

Na oportunidade foram incluídas as planilhas *Excel* “Planilha V - Demonstrativo das NFe emitidas da Dahuer com destino a MG” e “Planilha VI - Demonstrativo das entradas escrituradas pela Sole”, para demonstrar que as operações comerciais realizadas entre a Autuada e a Coobrigada caracterizam interdependência entre as referidas empresas.

Regularmente cientificados sobre a retificação do lançamento, os Sujeitos Passivos se manifestam, a Autuada, às fls. 533/535, e a Coobrigada, às fls. 537/555.

Alega a Impugnante/Atuada que houve verdadeira alteração de critério jurídico, acompanhada da inclusão de diversos outros dispositivos legais não indicados anteriormente, em violação ao art. 146 do CTN.

Insiste que o Fisco apenas indicou o inciso XII do art. 21 da Lei nº 6.763/75, sem descrever o ato ou omissão do Contribuinte para o suposto não recolhimento do imposto.

Reitera os demais argumentos já apresentados na inicial.

Por seu turno, alega a Coobrigada que não há disposição legal expressa para a modificação realizada pelo Fisco, no caso em análise.

Diz que de acordo com o art. 168 da Lei nº 6.763/75, a reformulação do lançamento somente pode ser efetivada quando houver “reformulação do crédito tributário, inclusão de nova fundamentação legal ou material (da infração) ou alteração da sujeição passiva”, inexistindo autorização para modificação de fundamento para hipótese de atribuição de “responsabilidade tributária”.

Reapresenta os argumentos expostos na inicial.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 557/578, refuta as alegações da Defesa.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

Da Instrução Processual

A Assessoria do CCMG determina a realização da diligência de fls. 582/586, que resulta na manifestação da Fiscalização, às fls. 587/591, e juntada de arquivos contidos na mídia de fls. 592 dos autos.

Reaberta vista aos Sujeitos Passivos, a Autuada adita a impugnação, às fls. 599/601 e a Coobrigada, às fls. 606/609 dos autos. Por sua vez, a Fiscalização se manifesta às fls. 611/615.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 617/642, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e no mérito, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

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

Da Preliminar

As Impugnantes Autuada e Coobrigada requerem que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

A Coobrigada alega que consta do relatório do Auto de Infração que a empresa fornecedora Dahuer Laboratórios Ltda foi inserida no polo passivo da autuação com fulcro no art. 21, inciso II da Lei nº 6.763/75 (responsabilidade solidária dos transportadores), sendo que a Coobrigada não é transportadora, devendo, portanto, ser declarado nulo o lançamento, visto que maculado de vício insanável.

A Autuada afirma que o Auto de Infração foi lavrado sem se verificar a veracidade material das informações prestadas, violando, assim, o princípio da motivação dos atos administrativos e impossibilitando o pleno exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório do contribuinte.

Sustenta que o Auto de Infração se limitou a informar que, das compras realizadas pela Impugnante, 96,49 % (noventa e seis vírgula quarenta e nove por cento) vieram da empresa Dahuer Laboratório Ltda, sem, contudo, analisar as demais aquisições feitas no período com outros fornecedores.

Diz que, ao motivar a suposta interdependência na hipótese prevista no inciso IV do art. 115 do Anexo XV do RICMS/02, a Fiscalização não fez qualquer consideração a respeito do parâmetro ali estabelecido, muito menos, apontou em que circunstâncias enquadraria as operações realizadas entre a Impugnante e a Coobrigada (Dahuer).

Entretanto, razão não lhes assiste, pois 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.

Consta do Relatório Fiscal contábil a descrição da caracterização da interdependência entre os estabelecimentos, bem como a fundamentação legal da responsabilidade da Coobrigada, o que foi novamente informado no Termo de Reformulação do Lançamento, além da descrição da metodologia de apuração do crédito tributário.

Informa o item 7.4 do Relatório Fiscal Contábil (fl. 09) que “a relação de interdependência entre as autuadas é observada quando a análise das vendas realizadas pela empresa Dahuer Laboratório Ltda a Minas Gerais no período de 06/2019 a 01/2021, nos leva à conclusão de que 98,94% do total foi destinado exclusivamente à Distribuidora MGJF Cosméticos Ltda. A definição de interdependência entre as empresas está capitulada nos incisos IV e IX do art. 115 do Anexo XV do RICMS/02”.

Portanto, não procede o argumento da falta de motivação da suposta interdependência na hipótese prevista no inciso IV do art. 115 do Anexo XV do RICMS/02.

Registre-se, por oportuno, que a Fiscalização, juntou aos autos as planilhas Excel “Planilha V - Demonstrativo das NFe emitidas da Dahuer com destino a MG” e “Planilha VI - Demonstrativo das entradas escrituradas pela Sole”, para demonstrar que as operações comerciais realizada entre a Autuada e a Coobrigada caracterizam interdependência entre as empresas.

Ademais, em resposta à diligência fiscal, a Fiscalização, mais uma vez prestou esclarecimentos quanto à caracterização da relação de interdependência entre as empresas envolvidas na presente autuação, anexando na oportunidade, planilhas com todas as notas fiscais emitidas por Dahuer Laboratório em 2017.

Assim sendo, afasta-se a alegação de cerceamento de defesa por falta de comprovação das aquisições de mercadorias pela Autuada que resultaram no percentual apontado pelo Fisco para justificar a interdependência entre as empresas.

Tampouco pode-se acatar o argumento da Impugnante/Atuada de que a reformulação do lançamento implica em alteração de critério jurídico, o que violaria o disposto no art. 146 do CTN, bem como, não tem razão a Coobrigada quando afirma que de acordo com o art. 168 da Lei nº 6.763/75, a reformulação do lançamento somente poderia ser efetivada quando houvesse *“reformulação do crédito tributário, inclusão de nova fundamentação legal ou material (da infração) ou alteração da sujeição passiva”*, inexistindo autorização para modificação de fundamento para hipótese de atribuição de *“responsabilidade tributária”*.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A alteração do lançamento encontra-se prevista no art. 145 e 149 do CTN c/c o art. 120 do RPTA:

Código Tributário Nacional - CTN

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

(...)

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

(...)

RPTA

Art. 120. Recebida e atuada a impugnação com os documentos que a instruem, a repartição

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fazendária competente providenciará, conforme o caso:

I - a manifestação fiscal, no prazo de 15 (quinze) dias, e encaminhará o PTA ao Conselho de Contribuintes;

II - a reformulação do crédito tributário.

§ 1º Caso o lançamento seja reformulado e resulte em aumento do valor do crédito tributário, inclusão de nova fundamentação legal ou material ou alteração da sujeição passiva, será aberto ao sujeito passivo o prazo de trinta dias para impugnação, aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis nos 30 (trinta) dias após o recebimento do Auto de Infração.

§ 2º Nas hipóteses de reformulação do lançamento não alcançadas pelo § 1º, será aberto prazo de 10 (dez) dias para aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas a que se refere o parágrafo anterior.

(Grifou-se).

No caso em discussão, o Fisco informou no Termo de Reformulação do Lançamento (fls. 232/233), que *“em razão de erro de digitação no relatório do PTA, fica alterada a capitulação legal em relação à sujeição passiva da empresa coobrigada, e onde se lê “artigo 21, inciso II da Lei nº 6.763/75” (fl. 02) passa a ter a seguinte redação: artigo 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75 e artigo 124, inciso II da Lei 5172/66 (CTN), c/c artigo 56, inciso XI do RICMS/02. Procedeu-se também, à inclusão nas Infringências deste PTA do mesmo dispositivo legal ora corrigido, bem como de outros já mencionados no Relatório Fiscal Contábil, todos pertinentes à coobrigação da empresa Dahuer Laboratório LTDA”*.

Vê-se que a alteração do lançamento consistiu na adequação do campo “Infringências” e do Relatório do Auto de Infração ao já mencionado no Relatório Fiscal Contábil” (fls. 10/11).

Todo o procedimento fiscal está devidamente previsto na legislação tributária, e, após a reformulação do lançamento, foi aberto prazo para os Sujeitos Passivos, conforme previsto no § 1º do art. 120 do RPTA.

Como se vê, não há óbice para que a Fiscalização proceda à reformulação do lançamento, tampouco houve mudança do critério jurídico.

Observa-se que a doutrina leciona que ocorre mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Nas palavras do professor Kyioshi Harada:

Adotado um critério jurídico de interpretação pelo fisco ao longo do tempo para fiscalizar as atividades de determinado contribuinte concluindo pela regularidade

de sua situação fiscal, não pode o mesmo fisco rever as atividades do passado para exigir tributos e aplicar sanções a pretexto de que a administração alterou seu entendimento acerca da matéria. (Grifou-se)

Nesse sentido, importante a transcrição dos ensinamentos do ilustre tributarista Hugo de Brito Machado a respeito da matéria (Curso de Direito Tributário, 28ª Edição, 2006, Malheiros, pág. 203):

Mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja sutil. Há erro de direito quando o lançamento é feito ilegalmente, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. O lançamento, vale dizer, a decisão da autoridade administrativa, situa-se, neste caso, fora da moldura ou quadro de interpretação que a Ciência do direito oferece. Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta.

Também há mudança de critério jurídico, quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um critério tributário de valor diverso, geralmente mais elevado.

(Destacou-se).

Induidoso que os Impugnantes 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, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

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

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de destaque e de recolhimento do ICMS relativo à operação própria e falta de retenção do ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/07/18 a 31/08/19, devidos no momento das saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária (cosméticos, perfumaria, artigos

de higiene pessoal e de toucador) do estabelecimento autuado (Distribuidora de Cosméticos Sole Eireli) com destino a outros contribuintes mineiros.

As mercadorias foram recebidas com retenção indevida do ICMS/ST, promovida pelo fornecedor Dahuer Laboratórios Ltda, eleito como Coobrigado, por se tratar de empresa interdependente, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST recai sobre o estabelecimento destinatário interdependente, no momento da saída das mercadorias com destino a outro contribuinte, nos termos estabelecidos no art. 113, § 1º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Consta do Relatório Fiscal Contábil, de fls. 07/16 dos autos, que a Autuada tem por atividade principal o comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria, e desde o início de suas atividades, em setembro de 2017, adquiriu da empresa Dahuer Laboratório Ltda, 96,49 % (noventa e seis vírgula quarenta e nove por cento) do total de suas aquisições, restando, portanto, configurada a interdependência entre as citadas empresas, conforme previsto no inciso IX do art. 115 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Confira-se:

Art. 113 - A substituição tributária não se aplica às operações realizadas entre estabelecimentos de empresas interdependentes com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária com âmbito de aplicação 20.1 e 20.3 de que trata o capítulo 20 da Parte 2 deste Anexo, ressalvado o disposto no § 2º.

§ 1º - Na hipótese de inaplicabilidade da substituição tributária prevista no caput, a responsabilidade pela retenção recairá sobre o estabelecimento destinatário interdependente, no momento em que este promover a saída da mercadoria com destino a outro contribuinte.

(...)

Art. 115. Para fins do disposto nos arts. 113 e 114 desta Parte, consideram-se estabelecimentos de empresas interdependentes quando:

(...)

IV - consideradas apenas as operações com destino a Minas Gerais, uma tiver vendido ou consignado à outra, no ano anterior, mais de 20% (vinte por cento), no caso de distribuição com exclusividade em determinada área do território mineiro, e mais de 50% (cinquenta por cento), nos demais casos, do seu volume de vendas para Minas Gerais;

(...)

IX - uma tiver adquirido ou recebido em consignação da outra, no ano anterior, mais de 50% (cinquenta por cento) do seu volume total de aquisições.

(Grifou-se)

De acordo com o Fisco, a relação de interdependência entre os estabelecimentos também se encontraria configurada no inciso IV do mesmo art. 115 do Anexo XV do RICMS/02, uma vez que, por meio da análise das vendas realizadas pela Dahuer Laboratório Ltda, ao estado de Minas Gerais, no período de julho de 2018 a junho de 2019, constata-se que a totalidade (100%) foi destinada exclusivamente à Distribuidora de Cosméticos Sole Eireli.

Informa o Fisco que “a empresa Distribuidora de Cosméticos MGJF Ltda é sucessora da Distribuidora de Cosméticos Sole Eireli na distribuição em Minas Gerais de produtos industrializados pelo Laboratório Dahuer Ltda. Tudo indica que as empresas fazem parte de um grande grupo empresarial com sede no Balneário Camboriú, em Santa Catarina. Sendo assim, todo o trabalho fiscal consiste nos PTA’s 01.002004591-96, 01.002073253-22 e 01.002072602-12”.

As exigências referem-se aos valores do ICMS referente às operações próprias, bem como do ICMS devido por substituição tributária e do Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), acrescidos das Multas de Revalidação previstas no art. 56, inciso II e § 2º e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

As planilhas demonstrativas dos valores apurados pelo Fisco encontram-se inseridas na mídia eletrônica (DVD) acostada à fl. 18:

- Planilha I – Apuração dos valores mensais devidos a título de ICMS/OP, ICMS/ST, FEM e Multa Isolada;
- Planilha II - Apuração dos valores mensais de ICMS/OP, ICMS/ST, FEM/ST destacados/retidos pela Coobrigada nas notas fiscais destinadas à Autuada;
- Planilha III - Apuração dos valores mensais a recolher do ICMS/OP, ICMS/ST e FEM, deduzidos os valores apurados na Planilha II (créditos);
- Planilha IV – Demonstrativo do crédito tributário.

A Impugnante/Autuada alega que o RICMS/02 extrapolou os limites regulamentares, ao prever situações passíveis de caracterização de interdependência, as quais a lei estadual não previu, em inobservância ao princípio da legalidade para atribuição de responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS (art. 150, § 7º da CF/88 e art. 97, inciso III do CTN)

Diz que as hipóteses que poderiam caracterizar a interdependência entre as empresas mencionados no Auto de Infração, quais sejam os incisos IV e IX do art. 115 do Anexo XV do RICMS/02, não estão previstas na Lei Estadual nº 6.763/75, a qual, supostamente elencaria as situações passíveis de caracterização da indigitada interdependência no § 18 do art. 13 da Lei nº 6.763/75.

Afirma que inexistente interdependência entre a Impugnante/Autuada e a fornecedora “Dahuer”, conforme demonstra o livro Registro de Entradas da Impugnante (cópias anexas fls. 90/272), visto que houve aquisições de outros fornecedores, ao contrário do alegado pela Fiscalização.

Entretanto não lhe cabe razão como se verá.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É oportuno salientar que o regime da substituição tributária possui norma de competência estatuída na Constituição da República de 1988 – CR/88, em seu art. 150, § 7º e na Lei Complementar nº 87/96, conforme art. 6º. Veja-se:

Constituição da República

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Lei Complementar nº 87/96

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

Depreende-se da leitura dos dispositivos mencionados que os estados possuem competência para estabelecer, mediante lei, o regime de substituição tributária em relação às mercadorias que julgarem necessárias.

O estado de Minas Gerais, por sua vez, instituiu o regime em comento por meio do art. 22 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

I - alienante ou remetente da mercadoria ou pelo prestador de serviços de transporte e comunicação ficar sob a responsabilidade do adquirente ou do destinatário da mercadoria, ou do destinatário ou do usuário do serviço;

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subsequentes, ficar sob a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

§ 8º A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se:

1) conforme dispuser o regulamento, às operações e às prestações com as mercadorias e os serviços relacionados na Tabela "E" anexa a esta Lei e com outras mercadorias, bens e serviços indicados pelo Poder Executivo;

(...) (Grifou-se)

E como já exposto, no caso em discussão, a atribuição da responsabilidade ao destinatário está disposta no § 1º do art. 113 do Anexo XV do RICMS/02, c/c art. 115 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Confira-se:

Art. 113 - A substituição tributária não se aplica às operações realizadas entre estabelecimentos de empresas interdependentes com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária com âmbito de aplicação 20.1 e 20.3 de que trata o capítulo 20 da Parte 2 deste Anexo, ressalvado o disposto no § 2º.

§ 1º - Na hipótese de inaplicabilidade da substituição tributária prevista no caput, **a responsabilidade pela retenção recairá sobre o estabelecimento destinatário interdependente, no momento em que este promover a saída da mercadoria com destino a outro contribuinte.**

§ 2º - Aplica-se o regime de substituição tributária às operações com as mercadorias referidas no caput realizadas entre estabelecimentos de empresas interdependentes quando:

I - o destinatário da mercadoria for estabelecimento varejista;

II - o destinatário da mercadoria for microempresa ou empresa de pequeno porte;

III - a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária seja estabelecida nos termos do item 1 da alínea "b" do inciso I do art. 19 da Parte 1 deste Anexo. (Destacou-se)

Ou seja, não há que se falar em ofensa ao princípio da legalidade para atribuição de responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS.

Ademais, deve-se observar que o art. 113 traz à baila norma consonante àquela contida no § 1º da Cláusula Nona do Convênio ICMS nº 142/18:

Cláusula nona Salvo disposição em contrário, o regime de substituição tributária não se aplica:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º Ficam as unidades federadas de destino autorizadas a não aplicar o regime de que trata o caput desta cláusula nas operações entre estabelecimentos de empresas interdependentes, exceto se o destinatário for varejista.

(...) Destacou-se.

Como bem destacado pelo Fisco, os critérios adotados pelo legislador mineiro seguem, de modo idêntico, aqueles impostos pela legislação federal referente ao IPI (art. 612, incisos III e IV do Decreto nº 7.212/10). Veja-se:

Art. 612. Considerar-se-ão interdependentes duas firmas:

(...)

III - quando uma tiver vendido ou consignado à outra, no ano anterior, mais de vinte por cento no caso de distribuição com exclusividade em determinada área do território nacional, e mais de cinquenta por cento, nos demais casos, do volume das vendas dos produtos tributados, de sua fabricação ou importação (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, inciso III);

IV - quando uma delas, por qualquer forma ou título, for a única adquirente, de um ou de mais de um dos produtos industrializados ou importados pela outra, ainda quando a exclusividade se refira à padronagem, marca ou tipo do produto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, parágrafo único, inciso I);

Insta esclarecer que se encontra demonstrado, por meio das planilhas *Excel* acostadas às fls. 523/526, anexas ao Termo de Reformulação do Lançamento, que a totalidade das vendas realizadas pela empresa Dahuer Laboratório Ltda, no estado de Minas Gerais, foram destinadas à Impugnante, nos exercícios de 2018 e 2019 bem como a totalidade das aquisições de mercadorias para comercialização realizadas pela Autuada são provenientes da empresa “Dahuer”.

Nesse sentido, traz-se as constatações do Fisco acerca dos documentos acostados pela Impugnante/Atuada, transcritos da manifestação fiscal:

Dessa forma, salvo por essa alegação abstrata, não foram apresentadas quaisquer informações e dados que demonstrem matematicamente que tais entradas apresentam volume suficiente para afastar a existência da relação de interdependência, isto é, para comprovar que a empresa é destinatária (sem exclusividade) de menos de 50% ou de menos de 20% (em caso de exclusividade) das vendas realizadas pela Dahuer, no estado de Minas Gerais ou para comprovar que a SOLE não adquiriu mais de 50% do seu volume total de aquisições da empresa Dahuer.

A Impugnante juntou aos Autos (fls. 91 a 272) cópia de seus “Registros de Entradas” onde detalha todas as

suas notas fiscais de entradas, no período de 01/01/2018 a 31/12/2019, apresentando apuração totalizada por CFOP. Necessário notar que, além das compras de mercadorias para comercialização, são listadas as aquisições de mercadorias para uso/consumo, ativo imobilizado e serviços, além das devoluções e brindes/bonificações.

Tal documentação serve para corroborar o trabalho do Fisco de acordo com a Planilha VI - Demonstrativo das entradas escrituradas pela SOLE (fls. 524 a 526) onde fica demonstrado que 100% do total das compras de mercadorias destinadas a comercialização efetuadas pela Impugnante, comprovadamente, se deu com a Dahuer.

(...)

A autuada se equivoca ao entender que os documentos relacionados demonstram inegável ausência de interdependência em relação à fornecedora Dahuer Laboratório Ltda. Segundo afirma, a cópia do Livro de Registro de Entradas comprova que houve aquisições de mercadorias de outras fornecedoras também. Observa-se, porém, que suas compras de mercadorias destinadas à comercialização se deram com apenas uma fornecedora, qual seja, Dahuer Laboratório Ltda. Todo o trabalho de apuração realizado pelo Fisco se comprova com os registros juntados aos autos, ou seja, a existência da relação de interdependência é inequivocadamente demonstrada na confirmação de que 100% das mercadorias foram fornecidas pela DAHUER.

No mesmo sentido, extrai-se da análise dos documentos acostados pela Coobrigada Dahuer. Assim se manifestou o Fisco:

Saliente-se que, conforme cópia dos “Registros de Saídas” (fls. 349 a 516) juntada aos autos pela própria Coobrigada, podemos constatar que 96,97% das vendas realizadas pela empresa no período de 01/01/2017 a 31/03/2019, foram destinadas à SOLE, endossando, mais uma vez, o trabalho do Fisco na constatação da relação de interdependência entre as empresas:

(...)

Os documentos anexados nos mostram que a Impugnante deu saída a R\$871.885,53 em mercadorias com destino a Minas Gerais neste período. Pode-se concluir, também, que as mercadorias destinadas à SOLE totalizaram R\$845.498,52, ou seja, 96,97% do montante total foram destinados à Autuada Sole.

Há que se ressaltar que o trabalho fiscal foi realizado sobre as operações ocorridas a partir de 07/2018. Sendo assim, se considerarmos somente os registros das vendas realizadas pela Dahuer com destino a MG no período de 01/07/2018 a 31/03/2019 (registros anexados), podemos apurar que 100% das vendas foram destinadas à Sole.

Como se vê os documentos acostados pela Defesa comprovam que a totalidade das vendas realizadas pela empresa Dahuer Laboratório Ltda, no estado de Minas Gerais, foram destinadas à Impugnante/Autuada, no período de 01/07/18 a 31/03/19, período ora autuado.

A Assessoria deste CCMG, buscando melhor esclarecer a caracterização de interdependência entre os estabelecimentos, exarou diligência, nos seguintes termos:

Considerando os dispositivos legais apontados pelo Fisco como fundamento para caracterização da interdependência entre os estabelecimentos, quais sejam incisos IV e IX do art. 115 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02:

Art. 115. Para fins do disposto nos arts. 113 e 114 desta Parte, consideram-se estabelecimentos de empresas interdependentes quando:

(...)

IV - consideradas apenas as operações com destino a Minas Gerais, uma tiver vendido ou consignado à outra, no ano anterior, mais de 20% (vinte por cento), no caso de distribuição com exclusividade em determinada área do território mineiro, e mais de 50% (cinquenta por cento), nos demais casos, do seu volume de vendas para Minas Gerais;

(...)

IX - uma tiver adquirido ou recebido em consignação da outra, no ano anterior, mais de 50% (cinquenta por cento) do seu volume total de aquisições.

(Destacou-se)

Considerando que o período autuado foi de julho de 2018 a agosto de 2019.

Considerando que o Fisco informa no Relatório Fiscal contábil que a Autuada tem por atividade principal o comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria, e iniciou suas atividades em setembro de 2017:

- da análise das compras de mercadorias realizadas pela Impugnante chegou-se à conclusão de que 96,49% dessas operações se deram com a empresa Dahuer Laboratório Ltda.,

- da análise das vendas realizadas pela Dahuer Laboratório Ltda a destinatário em Minas Gerais no período de 07/2018 a 06/2019, conclui-se que a totalidade (100%) foi destinado exclusivamente à Distribuidora de Cosméticos Sole Eireli.

Considera o Fisco que tais análises demonstrariam a relação de interdependência entre ambas as empresas, nos termos do inciso IV e IX do art. 115 do Anexo XV do RICMS/02.

Considerando o disposto no § 1º do art. 115 do Anexo XV do RICMS/02, sobre a apuração dos percentuais que trata o inciso IV do mesmo artigo, vigente no período autuado:

(...)

Efeitos de 1º/08/2009 a 27/12/2019 - Redação dada pelo art. 1º, I, e vigência estabelecida pelo art. 4º, II, "a" ambos do Dec. nº 45.186, de 29/09/2009:

"Parágrafo único. Para a apuração dos percentuais de que trata o inciso IV do caput, será observado o seguinte:"

I - em se tratando de estabelecimentos em início de atividade, serão considerados os valores dos meses de efetivo funcionamento;

II - em se tratando de estabelecimento com início de atividade no segundo semestre do exercício anterior, serão considerados os valores referentes aos meses anteriores aos das respectivas operações, limitado ao total de 12 meses; e

(...)

Considerando as informações constantes das planilhas acostadas aos autos, mediante o Termo de Reformulação de Lançamento, fls. 523/526:

- Saídas da Dahuer para Minas Gerais - 100% para a Distribuidora Sole (Autuada), no exercício de 2018;

- Entradas na Distribuidora Sole - 100% oriundas da empresa Laboratório Dahuer, no exercício de 2018;

Considerando o disposto no inciso V do art. 115 do Anexo XV do RICMS/02:

(...)

Art. 115 - (...)

V - consideradas apenas as operações com destino a Minas Gerais, uma delas, por qualquer forma ou título, for a única adquirente de um ou de mais de um dos produtos da outra, ainda quando a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

exclusividade se refira à padronagem, marca ou tipo do produto;

(...)

Considerando o entendimento externado na Consulta de Contribuintes nº 175/2019:

(...)

No exercício da competência estatuída nos arts. 146 e 147, ambos do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, decide esta Assessoria do CCMG retornar os autos à origem para que a Fiscalização diligencie no sentido de atender o seguinte:

1) Justificar a exigência fiscal relativa ao exercício de 2019, com fundamento nos incisos IV e IX do art. 115 do Anexo XV do RICMS/02.

(Destacou-se).

Em resposta à diligência supratranscrita, a Fiscalização apresenta os seguintes esclarecimentos:

- a inscrição estadual da empresa Distribuidora de Cosméticos Sole Eireli data de 28/09/17;

- a análise das notas fiscais de vendas emitidas pela Dahuer Laboratórios Ltda, no período de janeiro a setembro de 2017, com destino a Minas Gerais, apresenta valores pouco expressivos, e **a partir de outubro de 2017**, quando a Distribuidora de Cosméticos Sole Eireli iniciou efetivamente suas atividades, em que pese ter ocorrido venda para outra empresa, nesse mês, o percentual com destino à Distribuidora Sole foi de 90% (noventa por cento) e nos meses de novembro e dezembro foi de 100% (cem por cento).

Destaca o Fisco que, no primeiro ano de existência, ainda que a atividade tenha se iniciado em outubro, a Distribuidora de Cosméticos Sole Eireli foi destinatária de 77% (setenta e sete por cento) das vendas realizadas pela Dahuer Laboratórios Ltda para o estado de Minas Gerais.

Informa o Fisco que, em relação ao exercício de 2018, à exceção do mês de janeiro, todas as vendas realizadas pela “Daheur” para este Estado, tiveram como destinatária a Autuada. No consolidado anual, representa 99% (noventa e nove) por cento das vendas realizadas para Minas Gerais. Já para o exercício de 2019, até o mês de junho a “Distribuidora Sole” foi a única destinatária das mercadorias da Dahuer Laboratórios.

Conclui o Fisco que, considerando que o crédito tributário alcança o período de 01/07/18 a 31/08/19, cabe observar que, no período de julho de 2018 a agosto de 2019, a Distribuidora de Cosméticos Sole Eireli foi a única adquirente mineira de todos os produtos da empresa Dahuer Laboratório Ltda, atuando como distribuidora exclusiva nesta Estado, devendo, portanto, ser reconhecida a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

interdependência caracterizada com base no art. 115 do Anexo XV do RICMS/02, constante dos dispositivos legais que fundamentaram o Auto de Infração (fl. 03).

Esclarece o Fisco que a exigência fiscal tem como fundamento a interdependência caracterizada nos incisos IV e V do art. 115 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, sendo que para o ano de 2019 foram também atendidos os parâmetros impostos no inciso IX do mesmo artigo.

A Impugnante/Autuada insiste que, conforme cópias do livro Registro de Entradas da Impugnante, ao contrário do afirmado pela Fiscalização, houve aquisições de mercadorias não só da empresa Dahuer Laboratórios Ltda, mas também de outros fornecedores, como por exemplo, a Davos Comércio de Cosméticos. E que tal informação pode ser visualizada na tabela dinâmica em Excel preparada pela Fiscalização.

Pois bem, de acordo com o art. 115 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, para fins de aplicação disposto no art. 113 do mesmo diploma (responsabilidade em relação às operações realizadas entre estabelecimentos de empresas interdependentes com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária de que trata o capítulo 20 da Parte 2 desse Anexo) caracterizam como empresas interdependentes, de acordo com os incisos IV, V e IX do art. 115:

- quando uma tiver vendido a outra, **no ano anterior**, mais de 20% (vinte por cento), no caso de distribuição com exclusividade em determinada área do território mineiro, e mais de 50% (cinquenta por cento), nos demais casos, do seu volume de vendas para Minas Gerais, consideradas apenas as operações com destino a Minas Gerais; sendo que a apuração desses percentuais deve-se observar o disposto no parágrafo único do art. 115 (inciso IV);

- uma tiver adquirido ou recebido em consignação da outra, **no ano anterior**, mais de 50% (cinquenta por cento) do seu volume total de aquisições (inciso IX);

- uma delas for, por qualquer forma ou título, **a única adquirente** de um ou de mais de um dos produtos da outra, ainda quando a exclusividade se refira à padronagem, marca ou tipo do produto, consideradas apenas as operações com destino a Minas Gerais (inciso V).

Por oportuno, traz-se à baila a Consulta de Contribuintes nº 175/2019, que bem esclarece sobre a aplicação dos referidos dispositivos legais:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 175/2019

CONSULTA:

(...)

1 - A expressão “consideradas apenas as operações com destino a Minas Gerais”, contida no inciso V do art. 115 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002, quer dizer que a exclusividade leva em conta as aquisições decorrentes de operações interestaduais, ou seja, nas aquisições internas não se aplica o critério da

exclusividade para caracterização da interdependência?

2 - Pode-se afirmar que, para as operações ocorridas no primeiro ano de seu funcionamento (2017), não se aplica o critério da interdependência do inciso IX, já que inexistiu ano anterior a ser tomado como referência para o cálculo da conta de 50% das aquisições?

RESPOSTA:

(...)

1 - Não. A expressão “consideradas apenas as operações com destino a Minas Gerais”, contida no inciso V do art. 115 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002, deve ser interpretada no sentido de que, tratando-se de fornecedor localizado em outra unidade da Federação, a exclusividade na venda de um ou mais produtos deve ser considerada apenas nas operações destinadas a Minas Gerais, para fins de verificação da interdependência entre as empresas.

Ou seja, ainda que o fornecedor localizado em outra unidade da Federação promova operações com o mesmo produto destinadas a adquirentes estabelecidos em outros entes federados, a exclusividade será considerada apenas em relação aquelas mercadorias destinadas à Minas Gerais.

Assim, nas operações internas em que a consulente for a única adquirente de um ou mais produtos de fornecedor mineiro, também será aplicado o critério da exclusividade, e ficará caracterizada a interdependência entre os estabelecimentos.

Esclareça-se que a citada expressão foi inserida no referido inciso por meio do Decreto nº 47.314, de 28/12/2017, com vigência a partir de 1º/01/2018, apenas objetivando adequar a redação do dispositivo ao que já estava previsto na alínea “e” do inciso V da cláusula sexta do então vigente Convênio ICMS 52, de 7/04/2017, atualmente revogado pelo Convênio ICMS 142, de 14/12/2018.

Portanto, nos termos do inciso V do art. 115 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002, consideram-se estabelecimentos de empresas interdependentes quando uma delas, por qualquer forma ou título, for a única adquirente de um ou de mais de um dos produtos da outra, ainda quando a exclusividade se refira à padronagem, marca ou tipo do produto, inclusive nas operações internas.

2 - Conforme exposto anteriormente, na situação apresentada pela consulente, **aplica-se o disposto no inciso V do art. 115** da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002, **inclusive no seu primeiro ano de funcionamento**, portanto, o inciso IX do referido artigo não é aplicável no presente caso.

Contudo, na hipótese de não se enquadrar no citado inciso V do art. 115, por não adquirir um ou mais produtos de fornecedor estabelecido em Minas Gerais ou em outra unidade da Federação com exclusividade, e, eventualmente vier a se enquadrar no inciso IX do referido artigo, os critérios para a apuração dos percentuais **deve se referir ao ano anterior**, tendo em vista que o parágrafo único somente se aplica à hipótese do inciso IV. **Não sendo possível se aferir a movimentação do ano anterior, em função de início de atividade no ano corrente, não se aplica o disposto no inciso IX aludido.**

(...)

Feitos esses esclarecimentos, passa-se a analisar se de fato está caracterizada a interdependência entre a Autuada mineira e Coobrigada, fornecedora, localizada em outro Estado:

- o período autuado é de 01/07/18 a 31/08/19, e a Distribuidora de Cosméticos Sole Eireli, iniciou suas atividades em setembro de 2017;

- para efeito de aplicação do inciso IX do art. 115 do Anexo XV do RICMS/02, a Autuada Distribuidora Sole teria que ter adquirido da Dahuer, **nos anos de 2017 e 2018**, mais de 50% (cinquenta por cento) do seu volume total de aquisições;

- para efeito de aplicação do inciso IV do art. 115 do Anexo XV do RICMS/02, a fornecedora Dahuer Laboratório Ltda teria que ter vendido à Autuada, **nos anos de 2017 e 2018**, mais de 20% (vinte por cento), no caso de distribuição com exclusividade em determinada área do território mineiro, e mais de 50% (cinquenta por cento), nos demais casos, do seu volume de vendas para Minas Gerais, consideradas apenas as operações com destino a Minas Gerais;

- no caso, para apuração do percentual acima (inciso IV), deve-se observar, para o presente caso (a adquirente iniciou suas atividades em set/17), o disposto no inciso II do parágrafo único do mesmo art. 115:

II - em se tratando de estabelecimento com início de atividade **no segundo semestre do exercício anterior, serão considerados os valores referentes aos meses anteriores aos das respectivas operações, limitado ao total de 12 meses;** e

(...) (Destacou-se)

- para aplicação do inciso V do art. 115 do Anexo XV do RICMS/02, a Autuada deveria ser **a única adquirente** de um ou de mais de um dos produtos da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“Dahuer”, consideradas apenas as operações com destino a Minas Gerais, inclusive para o seu primeiro ano de funcionamento (2017).

Assim sendo, em relação aos meses de julho a dezembro de 2018, resta caracterizada a interdependência entre as duas empresas, com fulcro no inciso V do art. 115, uma vez que todas as vendas realizadas pelo Dahuer Laboratório Ltda com destino a Minas Gerais foram destinadas à Distribuidora de Cosméticos Sole, no mesmo período, conforme quadro demonstrativo de fls. 589.

Aplica-se ainda o inciso IV do art. 115, visto que nos meses de outubro a dezembro de 2017, as vendas da Dahuer para o estado de Minas Gerais ultrapassaram o percentual de 50% (cinquenta por cento) do seu volume de vendas para Minas Gerais (vide quadros de fls. 588).

Para o restante do período autuado (janeiro de 2019 a agosto de 2019), aplica-se o inciso V, uma vez que a “Distribuidora Sole” foi a única destinatária das mercadorias da Dahuer Laboratórios no mesmo período, além do inciso IV (das vendas realizadas pela Dahuer para Minas Gerais, mais de 50% foram para a Sole, no exercício de 2018) e do inciso IX (as aquisições da Sole advindas da Dahuer ultrapassam 50% do seu volume de aquisições, no exercício de 2018).

Assim sendo, estando caracterizada a interdependência entre as empresas, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST recai sobre o estabelecimento destinatário interdependente, no momento da saída das mercadorias com destino a outro contribuinte, nos termos estabelecidos no art. 113, § 1º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Corretas, portanto, as exigências fiscais, constituídas pelos valores do ICMS referente às operações próprias, bem como do ICMS devido por substituição tributária, acrescidos das Multas de Revalidação previstas no art. 56, inciso II e § 2º e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75. *In verbis*:

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

(...)

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

(...)Grifou-se.

Da mesma forma, correta a cobrança de 2% (dois por cento) de adicional de alíquota do ICMS relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), previsto no art. 2º, inciso IV do Decreto nº 46.927/15 e no art. 12-A, inciso IV, da Lei nº 6.763/75:

Decreto nº 46.927/15

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

(...)

Lei nº 6.763/75

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

(...)

VI - perfumes, águas-de-colônia, cosméticos e produtos de toucador, exceto xampus, preparados antissolares e sabões de toucador de uso pessoal;

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto à alegação de que as multas impostas violam os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, revelando-se confiscatórias, conveniente destacar que os valores exigidos são decorrentes de disposição expressa em lei, que determina os percentuais a serem aplicados sobre a base de cálculo estabelecida, 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*:

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

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

(...)

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

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: "NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS" (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUO QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Da Sujeição Passiva:

Como exposto no relatório fiscal, a empresa industrial remetente enviou as mercadorias com a retenção indevida do ICMS/ST à atacadista mineira, ação essa que concorreu para que a destinatária distribuidora deixasse de fazer o destaque e recolhimento do ICMS/ST. Por essa razão foi incluída pelo Fisco no passivo da obrigação tributária, com fulcro no art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75 e art. 124, inciso II do CTN, c/c art. 56, inciso XI do RICMS/02.

A Impugnante/Coobrigada alega que a responsabilidade solidária atribuída pelo Fisco à Coobrigada carece de legitimidade, uma vez que o art. 124 do CTN não serviria de fundamento para as hipóteses de responsabilidade descritas no art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75, e no art. 56, inciso XI do RICMS/02, eis que genéricas, o que violaria o art. 128 do CTN.

Diz que, no caso concreto, a acusação fiscal ao atribuir a responsabilidade solidária à Impugnante tratou a situação de forma genérica, sem demonstrar o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Alega a Coobrigada que o Fisco incorre em comportamento contraditório, já que, se se entende que o ICMS/ST sobre as operações fiscalizadas deve ser recolhido pela atacadista, não se poderia pretender exigir da Impugnante (industrial) o respectivo imposto, ainda que por responsabilidade solidária.

Entretanto não lhe cabe razão.

A fundamentação legal para inclusão da Coobrigada no polo passivo da autuação encontra-se prevista no art. 124, inciso II do CTN, art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75 e no art. 56, inciso XI do RICMS/02. Confira-se:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CTN

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

(...)

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

[...]

XII - qualquer pessoa pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos por contribuinte ou responsável, quando os atos ou as omissões daquela concorrerem para o não-recolhimento do tributo por estes.

RICMS/02

Art. 56. São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e acréscimos legais, inclusive multa por infração para a qual tenham concorrido por ação ou omissão:

(...)

XI - qualquer pessoa, quando seus atos ou omissões concorrerem para o não recolhimento do tributo devido por contribuinte ou por responsável.

(Grifou-se)

Oportuno destacar o Convênio ICMS nº 52/17, o qual foi revogado pelo Convênio ICMS nº 142/18, que estabelece normas gerais a serem aplicadas a regimes de substituição tributária, instituídos por Convênios ou Protocolos firmados entre os Estados e o Distrito Federal, que dispõe, em sua Cláusula Quarta, que o sujeito passivo por substituição observará as normas da legislação tributária do estado de destino da mercadoria. Confira-se:

Convênio ICMS nº 142/18

Cláusula quarta O sujeito passivo por substituição tributária observará as normas da legislação tributária da unidade federada de destino do bem e da mercadoria.

A Coobrigada Dahuer Laboratórios Ltda, estabelecida no estado de Santa Catarina, signatário do Protocolo ICMS nº 191/09, revogado pelo Protocolo de ICMS nº 52/17, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador, ao destacar o ICMS/ST nas notas fiscais de remessa de mercadorias para a Autuada, ignorando as disposições do art. 113 e 115 do RICMS/02, concorreu para a falta de recolhimento do ICMS devido pela destinatária Distribuidora de Cosméticos Sole.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registre-se, por oportuno, que o Fisco abateu na apuração do ICMS/ST devido a parcela recolhida pela remetente a este Estado, conforme demonstram as planilhas anexos I, II e III.

Correta a inclusão da empresa interdependente no polo passivo da autuação, nos termos do art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75 e art. 124, inciso II do CTN, c/c art. 56, inciso XI do RICMS/02.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, conforme reformulação do lançamento de fls. 519/526, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Edrise Campos. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros André Barros de Moura (Revisor), Helder Luiz Costa e Paula Prado Veiga de Pinho.

Sala das Sessões, 12 de maio de 2022.

**Geraldo da Silva Datas
Presidente / Relator**

F/D