

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.516/23/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.002712902-16  
Impugnação: 40.010155606-86  
Impugnante: J Zanette Distribuidora Ltda  
IE: 001821186.00-31  
Proc. S. Passivo: Wagner Artiaga  
Origem: DF/Barbacena

**EMENTA**

**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 Hygieline Indústria e Comércio Ltda, definida nos termos do art. 113, § 1º c/c o inciso IV 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.

**ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO - 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 Hygieline Indústria e Comércio Ltda, definida nos termos do art. 113, § 1º c/c o inciso IV do art. 115, ambos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Lançamento reformulado pelo Fisco para inclusão do valor da Multa Isolada. 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 E ICMS/ST - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA (FEM).** Constatado que a Autuada não recolheu o ICMS/ST e o ICMS/OP 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 de ICMS/OP e ICMS/ST relativo ao FEM e das respectivas Multas de Revalidação capituladas no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento precedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação 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 01/01/20 a 30/11/22, devidos no momento das saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária (cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador) do estabelecimento autuado, com destino a outros contribuintes mineiros.

As mercadorias foram recebidas com retenção indevida do ICMS/ST, promovida pelo fornecedor Hygieline Indústria e Comércio Ltda, empresa interdependente, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST recai sobre o estabelecimento destinatário interdependente, ora Autuada, no momento em que este promover a saída das mercadorias com destino a outro contribuinte, nos termos estabelecidos no art. 113, § 1º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

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, inciso I do mesmo dispositivo e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75.

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação nos autos do presente e-PTA.

Requer a procedência da impugnação.

**Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação nos autos do presente e-PTA, refuta as alegações da Defesa.

Requer a procedência do lançamento.

**Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs.170/187, opina, pela procedência do lançamento, nos termos da reformulação do lançamento de págs. 32/36 dos autos.

---

**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.

**Do Mérito**

Conforme relatado, 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 01/01/20 a 30/11/22, devidos no momento das saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária (cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador) do estabelecimento autuado, com destino a outros contribuintes mineiros.

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, inciso I do mesmo dispositivo e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75.

Registre-se que, após a intimação do Auto de Infração, o Fisco reformulou o lançamento para inclusão do valor da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, relativa à falta de destaque do ICMS Operação Própria, o qual já constava do Relatório Fiscal Complementar e Demonstrativo do Crédito Tributário (anexos ao Auto de Infração), tendo sido reaberto o prazo de 30 (trinta) dias para impugnação, pagamento ou parcelamento do crédito tributário.

Foram acostados aos autos o Termo de Reformulação de Lançamento de págs. 36 e Demonstrativo do Crédito Tributário de págs. 32/35 dos autos.

Cabe primeiro pontuar que as alegações quanto à ofensa ao princípio da legalidade (art. 37 da CF/88), em razão de suposta tentativa de ampliação dos limites de interdependência entre empresas ao arrepio do que o legislador fixou no art. 13, § 18, da Lei estadual nº 6.763/75, o que, segundo a Defesa, implicaria em ofensa a reserva legal, derivando daí a invalidade e o vício do ato administrativo, bem como quanto à violação ao art. 3º, incisos II e IV, art. 18, art. 20, inciso II e outros do “Código de Defesa do Contribuinte”, estas se confundem com a discussão do mérito, e, assim serão analisadas.

Restará demonstrado, ao final, que não há qualquer vício no lançamento que justifique a sua declaração de nulidade.

A Autuada alega, inicialmente, que estaria incorreta a acusação constante do Relatório Fiscal, o qual menciona que a Autuada deixou de recolher ICMS/OP e FEM/OP além do ICMS/ST, FEM/ST incidentes sobre operações de vendas internas de cosméticos, produtos de perfumaria, artigos de higiene pessoal e toucador, constantes do capítulo 20, da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Isso porque, no entendimento da Impugnante houve o recolhimento do ICMS/ST pela fornecedora, substituta tributária, portanto, no máximo, poderia se considerar que houve recolhimento de forma incorreta.

Pontua que o valor relativo à substituição tributária, que corresponde a incidência nas operações subsequentes, foi recolhido, mencionado na nota fiscal e adicionado ao valor total dos produtos fornecidos, compondo, assim, o valor final da operação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Defende que o recolhimento do ICMS/ST feito pela indústria dispensaria qualquer recolhimento de ICMS pelo estabelecimento revendedor, não havendo ICMS Operação Própria ou ICMS/ST a exigir.

Entretanto, não lhe cabe razão

Como relatado pelo Fisco, as mercadorias foram recebidas com retenção indevida do ICMS/ST, promovida pelo fornecedor Hygieline Indústria e Comércio Ltda, 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 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.

(...)

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;

(Grifou-se).

A Autuada, cuja atividade principal é o comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria, adquiriu mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária (Capítulo 20 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02) do fornecedor Hygieline Indústria e Comércio Ltda, nos exercícios de 2019, 2020 e 2021, cuja análise realizada pelo Fisco levou a constatação que as saídas da Hygieline para a Autuada superaram 50% (cinquenta por cento) do volume de vendas para o estado de Minas Gerais, demonstrando, assim, a relação de interdependência entre ambas, conforme previsto no inciso IV do art. 115 do Anexo XV do RICMS/02, supra transcrito.

Conforme consta do Relatório Fiscal Complementar, no exercício de 2019, o volume de vendas da Hygieline para a Autuada (anteriormente denominada Paulo J

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de Souza Malaspina Ltda) atingiu 56,48% (cinquenta e seis vírgula quarenta e oito por cento) do volume total de vendas do referido fornecedor para o estado de Minas Gerais. No exercício de 2020, o percentual foi de 53,84% (cinquenta e três vírgula oitenta e quatro por cento), e, em 2021 chegou a 96,67% (noventa e seis vírgula sessenta e sete por cento), conforme quadro de págs. 11 e Planilha III (Anexo Provas do e-PTA).

Descreve o Fisco no Relatório Fiscal Complementar, o procedimento adotado para apuração de tais percentuais:

Na planilha das notas fiscais de vendas da Hygieline para MG (Anexo III), foram contados os números de notas fiscais (pela coluna F - Número) e totalizado o valor de saídas (pela coluna L - Total Nota) apurando-se os valores citados no quadro (TOTAL SAÍDAS). Aplicou-se o filtro para as notas fiscais emitidas para Paulo J. Malaspina de Sousa (coluna IE Destinatário = 0018211860031) e no resultado foram contados os números de notas fiscais (pela coluna F - Número) e totalizado o valor de saídas (pela coluna L - Total Nota) apurando-se os valores citados no quadro (TOTAL SAÍDAS PARA PAULO J. MALASPINA DE SOUSA).

Para apurar o percentual de participação das vendas exclusivas para Paulo J. Malaspina de Sousa em relação ao total de vendas da Hygieline para MG dividiu-se o TOTAL DE SAÍDAS PARA PAULO J. MALASPINA DE SOUSA pelo TOTAL SAÍDAS MG, resultando nos valores anteriormente citados, demonstrando que ultrapassam os 50% a cada exercício citado.

Registre-se que não houve nenhum questionamento quanto aos percentuais apurados pelo Fisco, no tocante ao volume de vendas.

A Impugnante se limitou a argumentar que não teria acesso a tais informações econômicas de um de seus fornecedores, e que, por essa razão, somente veio a saber da proporção percentual de suas compras junto ao referido fornecedor, quando recebeu da Fiscalização a “intimação”.

Pontua o Fisco que não pode o Contribuinte alegar desconhecimento da lei, nos seguintes termos:

Sobre o ‘desconhecimento’ das operações comerciais do fornecedor Hygieline Indústria e Comércio Ltda, alegando que “são dados protegidos pelos sigilos fiscal, econômico e bancário e de acesso restrito aos representantes legais de cada empresa”, cabe esclarecer que ninguém pode alegar desconhecimento da lei.

A partir do momento que o impugnante tem como ramo de atuação a área de Perfumaria, Cosméticos, Artigos de Toucador entre outros, possui relações comerciais com seus fornecedores e se valendo do ‘não

destaque e recolhimento de ICMS' por se considerar 'contribuinte substituído' na sistemática da Substituição Tributária, não pode deixar de observar os preceitos legais que regem a sistemática citada.

Nos Convênios, Protocolos, leis e regulamentos citados estão explícitas as condições de "não aplicabilidade" da ST nas operações com os produtos comercializados pela autuada quando adquiridos de empresas interdependentes e elenca a caracterização dessa situação. Cabe ao setor ou responsável contábil/fiscal da empresa acompanhar e verificar junto ao(s) fornecedor(es) se ao final do exercício se enquadraram nos percentuais, previstos em lei, que configuram a interdependência. Por isso, é muito importante montar um planejamento estratégico para que nenhuma regra passe despercebida. Todos aqueles que pretendem fazer negócios devem consultar especialistas para atuar dentro da legalidade e desfrutar dos efeitos jurídicos. Assim, não há que se falar em desconhecimento para não cumprir a lei ou não sofrer a sanção.

A Lei de introdução às normas do Direito Brasileiro declara no artigo 3º:

Lei de introdução as Normas do Direito Brasileiro - Decreto-lei 4.657, de 4 de setembro de 1942:

(...)

Art. 3º Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece. (*Grifou-se*).

No Direito Tributário não impera o princípio da autonomia da vontade, porque como referido, a obrigação tributária é *ex lege*, decorre da lei e não da vontade das partes, um contribuinte ou responsável não pode eximir-se de pagar tributos alegando como defesa o desconhecimento da lei.

Por oportuno destaque-se que, no curso da ação fiscal, o Contribuinte foi, inicialmente, intimado por meio do " Termo de Cientificação de Início de Procedimento Fiscal Auxiliar Exploratório" (com data de ciência em 24/10/22), conforme art. 67, inciso III do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, o qual não exclui a possibilidade de denúncia espontânea de infração porventura cometida, que poderá ser apresentada, acompanhada do pagamento do tributo, se devido, de multa de mora e demais acréscimos legais.

Em seguida, o Contribuinte foi intimado a apresentar justificativas/esclarecimentos em relação aos indícios de irregularidades identificadas que versam sobre constatação de situação de interdependência (art. 113 e 115, Parte 1 - Anexo XV - RICMS/02 - Das Operações com Cosméticos, Perfumaria, Artigos de Higiene Pessoal e de Toucador), com data de ciência em 26/10/22.

Consta da referida intimação:

Pelo art. 115, inciso IV, da parte 1 do Anexo XV do RICMS/MG, a relação de interdependência se estabelece quando o remetente envia 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.

A relação de interdependência se configurou pelas aquisições da empresa HYGIELINE INDUSTRIA E COMERCIO LTDA (CNPJ: 16.754226/0001-18), para os exercícios de 2020, 2021 e 2022, conforme percentuais demonstrados a seguir:

(...)

Nas operações submetidas aos artigos 113 a 115 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002, há previsão de não aplicação da Substituição Tributária 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, recaíndo a responsabilidade pela retenção sobre o estabelecimento destinatário interdependente, no momento em que este promover a saída da mercadoria com destino a outro contribuinte, sendo a formação da Base de Cálculo Substituição Tributária realizada com base no preço praticado na saída da mercadoria do estabelecimento destinatário interdependente com destino a outro contribuinte.

(Grifou-se)

Em dezembro de 2022, foi emitido o Termo de Cientificação de Encerramento de Procedimento Fiscal Auxiliar Exploratório (com data de ciência em 14/12/22), conforme art. 67, inciso III, do RPTA. E, em seguida, lavrado o Auto de Início de Ação Fiscal (ciência em 21/12/22), nos termos dos arts. 69 e 70 do mesmo RPTA.

Assim sendo, não tem o condão de afastar as exigências fiscais a alegação por parte da Impugnante de desconhecimento da situação de interdependência entre ele e a fornecedora Hygieline Indústria e Comércio Ltda, por falta de acesso às informações sobre as aquisições realizadas junto à referida empresa.

Não se verifica, tampouco, qualquer violação aos direitos do contribuinte, muito menos exercício abusivo do poder de fiscalizar, lançar e cobrar tributo, sendo obedecido tudo aquilo que está previsto em lei, o que não poderia ser diferente, pois a atividade fiscalizadora é vinculada, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

A Impugnante sustenta que o art. 115, inciso IV, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, a pretexto de “regulamentar”, usurpou competência exclusiva do legislador porquanto, por expressa reserva legal, somente a lei pode instituir obrigação tributária principal, notadamente quanto à exigibilidade de tributo, conforme disposto no art. 155, inciso II, § 2º, item XII, letra “b” da CF/88.

Defende que a Lei nº 6.763/75, ao instituir a figura da interdependência entre as empresas, se limitou a fazê-lo entre pessoas que, efetivamente, estão juridicamente relacionadas entre si, exercem a gestão comum e possuem efetivos lastros jurídicos em sua estrutura diretiva e seus atos constitutivos, conforme se depreende do seu art. 13, § 18.

Afirma, que na Lei Estadual nada foi dito ou permitido ampliar ou estender, a respeito de volume de compras, vendas etc. para abarcar outras hipóteses, além das restritas às duas situações previstas no art.13, § 18, da Lei nº 6.763/75, para conceituar “empresas interdependentes”, e que não é dado ao Executivo “alargar” a norma também para empresas que apenas mantém relações comerciais entre si, o que afrontaria o princípio da legalidade.

Sustenta, ainda, a Impugnante que a substituição tributária, em geral, e, especificamente para frente, somente pode ser veiculada por meio de Lei Complementar, a teor do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “b”, da Constituição da República de 1988 - CR/88. *In casu*, o írrito art. 115, inciso IV, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, ao determinar que o estabelecimento destinatário é o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS em favor da unidade Federada destinatária vulnera a exigência de lei em sentido formal (CR/88, art. 150, § 7º) para instituir uma nova modalidade de substituição.

Defende a Autuada que, nem se diga que a atitude teria respaldo nos Convênios ICMS nº 52/17 e/ou nº 142/18 que, de fato, fazem referência a possibilidade de não aplicação de tratar-se de empresas “interdependentes”, visto que, por expressa disposição constitucional (art. 155, inciso XII da CF/88) e taxativa determinação contida na legislação federal, a definição do que são empresas interdependentes é tarefa exclusiva e reserva do legislador competente, legislação esta que simplesmente não englobou volume de vendas como critério para estabelecer figura da interdependência.

Aduz que os convênios Confaz têm natureza meramente autorizativa ao que, imprescindível a submissão do ato normativo que veicule quaisquer benefícios e incentivos fiscais à apreciação da Casa Legislativa.

Cita diversas doutrinas sobre o assunto e conclui que “*nessa perspectiva, convênios, isoladamente, não criam ou introduzem obrigações, mas sim atuam como um pressuposto para que elas possam acontecer. A edição de normas de tributação de ICMS constitui, então, um ato normativo complexo, demandando a integração de órgãos dos Poderes Executivo e Legislativo. Dessa forma, pode-se adotar a interpretação segundo a qual a introdução de obrigações tributárias de ICMS não dispensa lei específica*”.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Defende que a legalidade tributária foi reforçada pelo art. 150, inciso I, da CR/88, segundo o qual é vedado a pessoas políticas exigir ou aumentar tributo sem que lei o estabeleça.

Destaca que são vários os comandos constitucionais que falam da necessidade de lei para criar obrigações aos contribuintes e sem ela os “convênios” não passam de peças meramente autorizativas. Como exemplo o § 7º do 150 e inciso XII, letra “b”, do art. 155, ambos da CR/88.

Entretanto, não lhe cabe razão como se verá.

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 subseqüentes, 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*:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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)

Observa-se que o § 8º do art. 22 da Lei nº 6.763/75 dispõe expressamente que a responsabilidade prevista no referido artigo será aplicada conforme dispuser o Regulamento.

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, transcritos anteriormente.

Como bem destacado pelo Fisco, o convênio ICMS nº 142, de 14/12/18, que dispõe sobre as normas gerais a serem aplicadas aos regimes de substituição tributária e de antecipação do ICMS com encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes, instituídos por convênios ou protocolos firmados entres os Estados e o Distrito Federal, o qual sucedeu o Convênio ICMS nº 52/17 (também continha a cláusula idêntica) deixa explícito em sua Cláusula quarta a obrigatoriedade do sujeito passivo observar as normas da legislação tributária da unidade federada do destino do bem e 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.

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:

(...)

§ 1º Ficam as unidades federadas de destino autorizadas **a não aplicar o regime de que trata o**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

caput desta cláusula nas operações entre estabelecimentos de empresas interdependentes, exceto se o destinatário for varejista.

(...) Destacou-se.

Acrescente-se que os critérios adotados pelo legislador mineiro (art. 115, inciso IV da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02) seguem de modo idêntico, aqueles impostos pela legislação federal referente ao IPI (art. 612, inciso III 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);

Da interpretação sistemática da legislação que rege a matéria, verifica-se que não há qualquer ofensa ao princípio da legalidade.

Registra-se, por oportuno, que por determinação legal (art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 110, inciso I do RPTA) é defeso a este Órgão julgador a negativa de aplicação de ato normativo, *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;

Ao contrário das afirmações da Defesa, a norma em comento não é ilegal, tratando-se de uma norma geral antielisiva que, sem negar validade ao negócio jurídico de compra e venda praticado pela Impugnante, atua no campo da eficácia tributária da norma, moldando apenas os efeitos jurídicos específicos que decorrerão desse negócio no que tange ao ICMS/ST.

Destaque que tais normas decorrem da prerrogativa da Administração Tributária de estabelecer normas antielisivas de caráter específico, de modo a evitar que o administrado se utilize de subterfúgios no sentido de contornar a ocorrência do fato gerador do tributo ou, senão, de minorar os seus efeitos, em prejuízo da necessária equanimidade da arrecadação tributária.

Vale ressaltar que, no âmbito do estado de Minas Gerais, a norma antielisiva de caráter geral foi implementada no art. 205-A da Lei nº 6.763/75, que consolida a legislação tributária, regulamentado pelos arts. 83 e 84 do RPTA.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Já as normas antielisivas específicas sempre existiram em nosso ordenamento jurídico (mesmo antes do início de vigência do parágrafo único do art. 116 do CTN) e, embora compartilhem do mesmo fundamento com a norma geral antielisiva, que é evitar que o contribuinte se utilize de aparentes lacunas para fugir do pagamento do tributo ou minorá-lo, estabelecem critérios previamente expressos neste propósito, cuja consequência do descumprimento é a evasão fiscal.

Assim, enquanto a norma geral antielisiva combate a elisão fiscal, as normas antielisivas específicas, em razão do aviso prévio estabelecido na norma jurídica, combatem a evasão fiscal e seguem os procedimentos tradicionais relativos à autuação fiscal.

Com efeito, os comandos contidos no art. 113 e inciso IV do art. 115, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, que fundamentam o presente trabalho, estão assim descritas pela Superintendência de Tributação no Parecer DOLT/SUTRI nº 074, de 03/05/17 (elaborado como subsídio para manifestação da Advocacia Geral do Estado no Mandado de Segurança nº 5027688-44.2017.8.13.0024, impetrado pelo Sindicato das Indústrias de Produtos Farmacêuticos e Químicos para Fins Industriais no Estado de Minas Gerais contra a aplicação das referidas normas, que tratam da interdependência), da seguinte forma:

Para salvaguardar a finalidade da norma, também não se admite no atual Estado Democrático de Direito a prática de técnicas de obtenção de vantagens fiscais por meio da utilização distorcida de instrumentos jurídicos que, apesar de idôneos/lícitos à luz do direito privado, não se revestem de razões econômicas e sociais que justifiquem sua utilização, a não ser por motivos unicamente de redução ou eliminação da carga tributária. Nestes casos, o Estado pode editar as chamadas normas antielisivas específicas ou aplicar a norma geral antielisiva, se prevista em sua legislação, exatamente para coibir planejamentos tributários abusivos.

As normas previstas no parágrafo único do art. 113 e no art. 115 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS são normas antielisivas específicas, já que trazem o catálogo dos fatos geradores/condições que se subrogam ao ato praticado pelo sujeito passivo, as quais têm por objetivo evitar que eventuais participações societárias ou relações comerciais entre empresas de titularidade diversa possam ser usadas objetivando a economia do ICMS devido por substituição tributária, por meio da utilização de uma base de cálculo de substituição tributária que não corresponde ao valor médio da mercadoria a consumidor final.

(Grifou-se).

Insta destacar, mais uma vez que, conforme demonstrado no item 7.1 do Relatório Fiscal Complementar, por meio do Quadro Demonstrativo (pág. 11 dos autos)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

e planilha Anexo II do Grupo Provas do e-PTA, nos exercícios de 2019 e 2020, a fornecedora Hygieline Indústria e Comércio Ltda, remeteu para a Autuada, mais de 50% (cinquenta por cento) do total de seu volume de vendas para este Estado, chegando ao patamar de 96,67% (noventa e seis vírgula sessenta e sete por cento) do total do volume de vendas para Minas Gerais, destinado à Autuada, no exercício de 2021.

Noutra toada, a Impugnante alega que não teria ocorrido qualquer prejuízo à arrecadação e ao erário do estado de Minas Gerais, haja vista que o ICMS devido pelas operações, ora autuadas, teria sido regularmente pago pelo remetente e toda a carga tributária não teria sido objeto de crédito por parte da Impugnante.

Aduz que referida carga tributária integrou a composição de custos dos produtos adquiridos pelo contribuinte/destinatário. Assim, a desconsideração do ICMS/ST pago pelo fornecedor configuraria bitributação e violação ao princípio da não cumulatividade do imposto.

Sustenta que não é dado à Fazenda Estadual ignorar, desprezar, olvidar ou impedir ao contribuinte/destinatário o legítimo direito a se compensar do ICMS já anteriormente cobrado de seu fornecedor, seja ele situado na mesma ou em diversa unidade da Federação.

Entretanto, tais argumentos não merecem prosperar.

Como já exposto, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST relativo às operações 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 do Anexo XV do RICMS/02, no caso de estabelecimentos interdependentes, é do destinatário interdependente, devido 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.

Todavia, como relatado pelo Fisco, a empresa remetente enviou as mercadorias com a retenção indevida do ICMS/ST à atacadista (ora autuada), como se substituta tributária fosse.

Assim sendo, a empresa remetente interdependente, Hygieline Indústria e Comércio Ltda, em relação aos destaques e recolhimentos eventualmente efetuados equivocadamente como substituta tributária nas operações de venda com destino à interdependente, deverá seguir os procedimentos legais e regulamentares para pleitear o ressarcimento dos mesmos. Para tanto, deverá observar o art. 92 do RICMS/02, bem como os procedimentos que se encontram dispostos nos arts. 28 a 36 do RPTA.

O Regulamento do ICMS dispõe em seu art. 92 sobre a restituição dos valores indevidamente recolhidos aos cofres públicos:

Art. 92. A importância indevidamente paga aos cofres do Estado, a título de ICMS, será restituída sob a forma de aproveitamento de crédito, para compensação com débito futuro do imposto, mediante requerimento do contribuinte, instruído na forma prevista na legislação tributária administrativa estadual.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º Ao contribuinte que possuir crédito acumulado do imposto ou que, em razão de suas operações ou prestações, não apresentar, com habitualidade, débito do imposto, a restituição poderá ser efetivada em espécie.

§ 2º A restituição do valor pago a título de imposto enseja a restituição, na mesma proporção, do valor das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infração de caráter formal que não se deva reputar prejudicada pela causa assecuratória da restituição.

§ 3º A restituição do imposto somente será feita a quem provar haver assumido o respectivo encargo financeiro ou, no caso de o ter transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

§ 4º O valor do saldo credor do imposto eventualmente existente, no caso de encerramento das atividades do estabelecimento, não será objeto de restituição.

(Grifou-se).

No tocante ao crédito destacado nas notas fiscais de entrada, relativo ao ICMS Operação própria, este não poderá ser compensado com os débitos, ora exigidos, nos termos do disposto no art. 89 e 89-A, do RICMS/02:

Art. 89. Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra:

I - sem documento fiscal, ou quando este não for exibido no momento da ação fiscalizadora, exceto se o sujeito passivo, ou terceiro interessado, provar inequivocamente que existia documento hábil antes da ação fiscal;

II - com documento fiscal que mencione como valor da operação importância inferior à real, no tocante à diferença;

III - com documento fiscal que mencione destaque de valor do imposto inferior ao devido, com relação à diferença; IV - com documento fiscal sem destaque do imposto devido.

(...)

Art. 89-A. Fica vedada a compensação de créditos de ICMS com imposto vencido, exceto nas hipóteses do Anexo VIII deste Regulamento.

(Grifou-se).

Em respeito ao princípio da não cumulatividade, o art. 95 do RICMS/02 estabelece que o crédito do imposto corretamente destacado em documento fiscal e não aproveitado na época própria poderá ser apropriado, devendo o contribuinte adotar os procedimentos previstos no § 2º do art. 67 do RICMS/02:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 95. O crédito do imposto corretamente destacado em documento fiscal e não aproveitado na época própria não será objeto de restituição, devendo o contribuinte adotar o procedimento previsto no § 2º do artigo 67 deste Regulamento.

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

(...)

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

[...]

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

[...]

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

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

(Grifou-se)

Não merece prosperar a alegação de que seria indevida a aplicação da multa de revalidação em dobro porque não se poderia dizer que não houve retenção ou

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

recolhimento do ICMS/ST, mas sim que a retenção ou o recolhimento poderia, no máximo, ter se dado por sujeito passivo diverso do que deveria ser.

Como amplamente demonstrado, a Autuada deixou de reter/recolher o ICMS devido por substituição tributária, responsabilidade do estabelecimento destinatário interdependente, devido no momento da saída da mercadoria com destino a outro contribuinte, conforme previsão do art. 113, § 1º da Parte 1 do anexo XV do RICMS/02.

Portanto, no caso dos autos, houve falta de retenção e de pagamento do ICMS/ST devido pela Autuada, sujeito passivo da presente autuação. Correta a exigência da multa de revalidação prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Registre-se que a Multa Isolada exigida encontra-se dentro do limite previsto no inciso I, § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75 (duas vezes o valor do imposto incidente na operação).

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 VI do Decreto nº 46.927/15 e no art. 12-A, inciso VI, da Lei nº 6.763/75:

Decreto nº 46.927/15

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



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

produtos de toucador, exceto xampus, preparados antissolares e sabões de toucador de uso pessoal;

Incorreto o entendimento da Defesa de que seria ilegal a cobrança do ICMS-FEM/ST, em operações típicas de vendas no atacado, quando o comando legal que o instituiu é adstrito às “vendas a varejo”, porque o art. 12-A da Lei nº 6.73/75 faz referência à “operação interna que tenha como destinatário consumidor final”. E que, como a Autuada tem como atividade econômica o “Comércio atacadista de produtos de higiene pessoal”, não incidiria o FEM nas operações por ela realizadas.

É cediço que a substituição tributária é a antecipação do recolhimento do ICMS devido por toda a cadeia de circulação da mercadoria até o consumidor final.

Destaque-se que há expressa previsão acerca da responsabilidade por substituição tributária pelo recolhimento do adicional de alíquota relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria, pelas operações subsequentes (inciso II do art. 22 da Lei nº 6.763/75, no caso), nos termos do § 4º do art. 12-A da Lei nº 6.763/75:

Art. 12-A. (...)

(...)

§ 4º A responsabilidade por substituição tributária prevista no art. 22 desta Lei aplica-se ao adicional de alíquota de que trata o caput deste artigo.

Insta destacar que a jurisprudência prevalente neste Conselho de Contribuintes, em análise de idêntica matéria, é no sentido da correção das exigências do ICMS/ST do destinatário (acórdãos nºs 24.113/22/1ª, 22.663/21/2ª e 23.643/20/1ª). Transcreve-se a título de exemplo a ementa do Acórdão nº 24.113/22/1ª:

ACÓRDÃO: 24.113/22/1ª

EMENTA:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 III DA LEI Nº 6.763/75. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(DESTAQUES ACRESCIDOS).

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos da reformulação do lançamento de págs. 32/36 dos autos. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Saulo de Faria Carvalho. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Revisora), Antônio César Ribeiro e Wertson Brasil de Souza.

**Sala das Sessões, 19 de julho de 2023.**

**André Barros de Moura**  
**Presidente / Relator**

CS/MC