

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	25.597/26/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.004190132-27	
Impugnação:	40.010160697-06, 40.010160799-49 (Coob.)	
Impugnante:	Uni Mega Distribuidora de Cosméticos Mineira Ltda IE: 003147616.00-40 Mega Vital Indústria e Comércio de Cosméticos Ltda (Coob.) CNPJ: 15.569959/0001-10	
Proc. S. Passivo:	ACHILES AUGUSTUS CAVALLO/Outro(s)	
Origem:	DF/Contagem - 1	

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - REMETENTE – CORRETA A ELEIÇÃO/DESTAQUE INDEVIDO DE ICMS/ST. A ação da remetente, ao destacar o ICMS/ST de forma indevida, concorreu para que a destinatária deixasse de reter e recolher o ICMS devido por substituição tributária, bem como o ICMS operação própria nas saídas das mercadorias. Responsabilidade prevista no art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75 e no art. 124, incisos I e II do Código Tributário Nacional (CTN).

ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO - OPERAÇÃO PRÓPRIA – 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, definida nos termos do art. 113, § 1º c/c o inciso IX do art. 115, ambos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, vigente até 30/06/23 e art. 160, parágrafo único, c/c o art. 162, VIII da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23, vigente a partir de 01/07/23. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - COSMÉTICOS/PERFUMARIA/HIGIENE PESSOAL. Constatada a falta de retenção e de recolhimento de ICMS/ST devido no momento das saídas das mercadorias listadas no Capítulo 20 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 do estabelecimento autuado. Atribuição da responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST à Autuada (estabelecimento destinatário interdependente), em razão da interdependência entre a Autuada e seu fornecedor, definida nos termos do art. 113, § 1º c/c o art. 115, inciso IX, ambos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, vigente até 30/06/23 e art. 160, parágrafo único, c/c o art. 162, inciso VIII da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23, vigente a partir de 01/07/23. 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. Constatou-se a falta de retenção e de recolhimento do ICMS/ST relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria - FEM (adicional de dois pontos percentuais na alíquota do imposto), nos termos do art. 2º e art. 3º, inciso I, alínea “a”, ambos do Decreto nº 46.927/15, vigente até 31/12/22 e art. 2º e art. 3º do Decreto nº 48.736, vigente a partir de 01/01/24. 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 a falta de destaque e de recolhimento do ICMS relativo à operação própria (ICMS/OP), bem como do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST), devidos pela Autuada, no momento das saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária com âmbito de aplicação 20.1 de que trata o Capítulo 20, Parte 2, Anexo VII do RICMS/23 (correspondente ao Capítulo 20, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02) - Produtos de perfumaria e de higiene pessoal e cosméticos - com destino a contribuintes mineiros, apuradas no período de 01/01/21 a 31/12/24.

As mercadorias foram recebidas com retenção indevida do ICMS/ST, promovida pela fornecedora Mega Vital Indústria e Comércio de Cosméticos Ltda, empresa interdependente, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST recai sobre o estabelecimento destinatário interdependente, ora Autuada, quando este promover a saída das mercadorias com destino a outro contribuinte, nos termos estabelecidos no art. 113, § 1º c/c o art. 115, inciso IX, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 (correspondente ao art. 160, parágrafo único, c/c o art. 162, inciso VIII, Anexo VII do RICMS/23).

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, ambos da Lei nº 6.763/75.

Foi eleita como Coobrigada, para o polo passivo da obrigação tributária, a empresa Mega Vital Indústria e Comércio de Cosméticos Ltda, com base no art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75 e no art. 124, inciso II do CTN. A Coobrigada, ao comercializar mercadorias por valores subfaturados, além de realizar a retenção/recolhimento do ICMS/ST indevidamente no momento da venda para a Uni Mega, concorreu para o não-recolhimento dos tributos por esta, no momento da saída das mercadorias para terceiro.

Das Impugnações

Inconformadas, a Autuada e a Coobrigada apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação nos autos do presente e-PTA.

Requerem, ao final, a procedência das impugnações.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação nos presentes autos, refuta as alegações da Defesa.

Requer a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria do CCMG

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 3829/3868, 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

Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração

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

Alegam que o Auto de Infração traz uma grande e desconexa lista de normas legais, sem qualquer esclarecimento ou indicação que pudesse permitir que a Impugnante conheça o argumento fiscal, qual seja *“da substituição tributária para o caso apresentado deve ocorrer no momento em que o estabelecimento destinatário interdependente promover a saída da mercadoria com destino a outro contribuinte”*, como quer fazer crer o relatório fiscal.

Argumentam que foram trazidas várias disposições legais ditas descumpridas, sem indicar com precisão qualquer norma, o que impede a Impugnante de saber o que foi descumprido e os artigos legais relacionados.

Argumentam os Impugnantes que o trabalho fiscal é limitado à uma parte da operação, visto que não faz o cotejo com o ICMS/ST já recolhido, razão pela qual conclui-se que o PTA baseia-se em mera presunção. Isso porque o Fisco *“deixou de seguir o caminho lógico de sua premissa, no caso, a continuação do cálculo da operação e a apuração de seu reflexo para o ICMS/ST”*, bem como *“desconsiderou o imposto recolhido pelo remetente da nota fiscal, ou seja do fornecedor, para fazer a planilha de apuração dos cálculos no seu demonstrativo”*.

Aduzem, ainda, que na planilha do Demonstrativo do Crédito Tributário foi informado o desconto das devoluções de vendas, sem fazer a correlação de qual nota

fiscal fez a apuração, e ainda, não apresenta informações sobre os descontos das bonificações.

Entendem que o Fisco deveria refazer toda a apuração do ICMS notada em toda a cadeia tributária, não se limitando à análise apenas do ICMS da operação supostamente infringida.

Defendem que “o exercício do poder de tributar deve pautar-se pelos ditames do princípio da legalidade, sendo imperativo que o Fisco assinale pelo menos fortes indícios de infração à legislação tributária para autuar o contribuinte, sob pena de total nulidade do trabalho fiscal”, sendo que tais “indícios” somente poderiam prosperar se viessem acompanhados de outros elementos ou provas, e desde que todas essas informações e documentos convergissem para a mesma conclusão: no caso, que a pretendida alteração de base de cálculo só refletisse efeitos na apuração do ICMS próprio.

Argumentam que o Agente Fiscal apenas presumiu as alterações da base de cálculo da apuração do ICMS próprio e ICMS/ST, cujas respectivas informações não foram provadas ou por qualquer forma validadas.

Entretanto não lhes cabe razão.

Conforme se depreende do Relatório Fiscal Complementar, além de conter a indicação da base legal (item 11) que fundamenta o Auto de Infração, foi claramente exposto que “Nesse caso, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST recai sobre o estabelecimento destinatário interdependente, no momento em que este promover a saída das mercadorias com destino a outro contribuinte, nos termos do art. 160, parágrafo único, c/c o art. 162, VIII, Anexo VII do RICMS/2023 (correspondente ao art. 113, § 1º, c/c o art. 115, IX, Anexo XV do RICMS/2002)”.

Ou seja, foi indicado, claramente, quais normas foram descumpridas pelos Sujeitos Passivos. Portanto, não se verifica qualquer ofensa ao princípio da ampla defesa e do contraditório, como alegado pela Defesa.

Tampouco há que se falar em apuração do crédito tributário com base em presunção.

Conforme se verifica dos demonstrativos de apuração, foram exigidos o ICMS/ST e o ICMS OP devido nas saídas das mercadorias promovidas pela Autuada, substituta tributária, nos termos da legislação posta para a matéria, o que será discutido no mérito.

Verifica-se, tanto do Relatório Fiscal Complementar, quanto das planilhas demonstrativas da apuração do crédito tributário, que foram utilizadas as NF-es emitidas pelo Sujeito Passivo, deduzidos os valores relativos às devoluções de vendas, obtidos a partir do registro C170 das entradas de mercadorias escrituradas na EFD.

Os argumentos relativos à desconsideração do imposto recolhido pelo remetente da nota fiscal, bem como eventuais descontos e bonificações, se confundem como mérito, e assim, serão analisadas.

Noutra toada, alegam as Impugnantes, ainda, em sede de preliminar que o *“o PTA é um natimorto, já que parte de uma premissa inaplicável para o caso, qual seja, de que o ICMS-ST deve ser pago nos termos do art. 160, parágrafo único, c/c o art. 162, I e VIII da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/2023 (correspondente ao art. 113, § 1º, c/c o art. 115, IX, Anexo XV do RICMS/2002”*.

Argumenta a Impugnante/Autuada outras preliminares relacionadas a supostos erros no cálculo decorrentes de: i) inclusão dos descontos incondicionais/remessa de mercadorias bonificadas na base de cálculo do ICMS; ii) incorreto uso da MVA; iii) desconconsideração dos produtos que não são kits; iv) inexistência nos autos do racional de cálculo usado pelo Fiscal, bem como as contas para apuração da base do ICMS/ST em relação aos kits.

Especificamente em relação aos “kits diversos”, alega que o Fisco não apresentou a precisa indicação da classificação fiscal do produto para que a Impugnante pudesse exercer o seu direito de defesa, o que importaria a nulidade do Auto de Infração.

Entretanto, tais argumentos se confundem com o mérito e, no mérito serão analisadas.

No tocante às penalidades, alegam as Impugnantes Autuada e Coobrigada que, segundo consta do item 14 do Relatório Fiscal, o Sr. Agente Fiscal alega que a Impugnante está abrangida nas tipificações dos incisos XXXVII do art. 55 e do inciso II do art. 56 c/c art. 56, § 2º, inciso I, da Lei 6.76/75, de forma concomitante. E que não teria indicado em que operação cada inciso se aplica, levando à presunção de que essas duas multas se aplicam, concomitantemente, para cada um dos supostos ilícitos, situação essa que impõe a anulação do Auto de Infração ou, no mínimo a anulação da multa isolada.

Entretanto, tal argumento não se sustenta.

A simples leitura do Relatório Fiscal Complementar deixa claro, as situações para as quais foram aplicadas as respectivas multas de revalidação de 50% (cinquenta por cento” e de 100% (cem por cento), bem como a conduta tipificada no inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, que ensejou a aplicação da Multa Isolada.

Por fim, a Impugnante/Autuada alega que houve cerceamento do seu direito de defesa, pois “não consta da planilha todas as notas fiscais que deram ensejo a autuação fiscal”, mas apenas uma amostragem.

Entretanto, tal alegação não condiz com a realidade.

Conforme se verifica no Relatório Fiscal Complementar, encontra-se explicitado de forma inequívoca que as operações autuadas foram comprovadas por meio das informações constantes dos registros fiscais, extraídos da Escrituração Fiscal Digital – EFD. Tais registros reúnem todas as notas fiscais de saída emitidas pelo contribuinte nos períodos em que houve transmissão da EFD. Além disso, a planilha localizada na aba “NF-e Vendas”, do Anexo 2, também apresenta integralmente todas as informações referentes às notas fiscais objeto da autuação.

Como destacado pelo Fisco, no Relatório Fiscal Complementar, em relação ao intervalo compreendido entre 01/2021 e 10/2021, foi realizada a amostragem de Documentos Auxiliares da Nota Fiscal Eletrônica – DANFE (Anexo 5), uma vez que o contribuinte não apresentou as EFDs relativas a esses meses. Esclarece-se que essa amostragem se restringe à apresentação dos documentos nos anexos, considerando que a inclusão de todos os documentos no relatório seria inviável devido ao grande volume existente. Entretanto, os cálculos contemplaram todas as notas fiscais emitidas pela Uni Mega, e não apenas aquelas incluídas na amostragem.

Cabe ressaltar que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do RPTA, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

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

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa a falta de destaque e de recolhimento do ICMS relativo à operação própria (ICMS/OP), bem como do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST), devidos pela Autuada, no momento das saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária com âmbito de aplicação 20.1 de que trata o Capítulo 20, Parte 2, Anexo VII do RICMS/2023 (correspondente ao Capítulo 20, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02) - produtos de perfumaria e de higiene pessoal e cosméticos - com destino a contribuintes mineiros, apuradas no período de 01/01/21 a 31/12/24.

As mercadorias foram recebidas com retenção indevida do ICMS/ST, promovida pela fornecedora Mega Vital Indústria e Comércio de Cosméticos Ltda, empresa interdependente, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST recai sobre o estabelecimento destinatário interdependente, ora Autuada, quando este promover a saída das mercadorias com destino a outro contribuinte, nos termos estabelecidos no art. 160, parágrafo único, c/c o art. 162, VIII, Anexo VII do RICMS/23 (correspondente ao art. 113, § 1º c/c o art. 115, inciso IV, 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, ambos da Lei nº 6.763/75.

Foi eleita como Coobrigada para o polo passivo da obrigação tributária, a empresa Mega Vital Indústria e Comércio de Cosméticos Ltda, com base no art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75 e no art. 124, incisos I e II do CTN. A responsabilidade decorre do fato de a Coobrigada, ao comercializar mercadorias por valores subfaturados, além de realizar a retenção/recolhimento do ICMS/ST indevidamente no

momento da venda para a Uni Mega, concorreu para o não-recolhimento dos tributos por esta, no momento da saída das mercadorias para terceiro.

Constatou-se que a Autuada, cuja atividade principal é o comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria (CNAE 4646-0/01), adquiriu mercadorias, com retenção indevida de ICMS/ST do seu fornecedor interdependente, Mega Vital Indústria e Comércio de Cosméticos Ltda, 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, vigente até 30/06/23 e art. 160, parágrafo único da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23, vigente a partir de 01/07/23. Confira-se:

RICMS/02

ANEXO XV - Parte 1

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.

(Grifou-se).

RICMS/23

Anexo VII - Parte 1

Art. 160 - 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

20.1 de que trata o Capítulo 20 da Parte 2 deste anexo, ressalvado 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 caput do art. 20 desta parte.

Parágrafo único - Na hipótese do 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.

Grifou-se.

Insta registrar que o próprio art. 160 do Anexo VII do RICMS/02 (art. 113 do Anexo XV do RICMS/02), acima transcrito, traz as situações que são exceção à regra da não aplicação da substituição tributária, quais sejam, quando o destinatário da mercadoria for estabelecimento varejista, microempresa ou empresa de pequeno porte.

Conforme relatado pelo Fisco, verificou-se que a empresa não se classifica como estabelecimento varejista, possuindo o CNAE principal de comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria (4646-0/01) e CNAE secundário de comércio atacadista de produtos de higiene pessoal (4646- 0/02).

Com relação ao inciso II do art. 160, observou-se que a exceção indicada se aplicava ao caso em análise apenas entre o período de abertura da empresa até a data de 31/12/20, uma vez que o Sujeito Passivo estava inscrito no Simples Nacional. Entretanto, a partir do ano de 2021, ele deixou de se enquadrar no regime simplificado, passando para o regime de recolhimento de débito e crédito, de forma que a exceção não mais se aplica.

No tocante ao inciso III do referido art. 160, apurou-se que não há preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) divulgado em portaria do Superintendente de Tributação para a empresa, a ser utilizado como base de cálculo da substituição tributária.

Em sede de defesa, alegam as Impugnantes Autuada e Coobrigada que não existe a alegada interdependência entre elas, visto que tal instituto deve ser apurado conforme legislação matriz do tema.

Sustentam que as relações de interdependência entre duas firmas, caracterizadas pelas ocorrências previstas no art. 42 da Lei nº 4.502/64, incorporado ao art. 612 do RIPI/2010, explicitadas no Parecer Normativo CST nº 36/76, não validam as hipóteses previstas no RICMS/MG.

Ressaltam que a aquisição de mais de 50% (cinquenta por cento) de produtos do mesmo vendedor não é uma hipótese de interdependência prevista no

Protocolo ICMS nº 36/09, utilizada pelo Fisco para enquadramento das Impugnantes como empresas interdependentes.

Afirmam, ainda, que o Decreto Estadual seria contrário às normas maiores, as quais deveriam ser observadas pela Fiscalização, quanto à atribuição da condição de substituto tributário da Impugnante, quais sejam: Cláusula Segunda do Convênio ICMS 81/93 (atual Cláusula oitava do Convênio ICMS 142/18); Cláusula Quarta do Protocolo ICMS nº 36/09; Cláusula Nona do Convênio ICMS 52/2017 (atual Convênio ICMS 142/18).

Entendem, assim, que as operações tratadas nos presentes autos estariam incluídas na regra geral de aplicação do ICMS/ST, onde o imposto é pago antecipadamente pelo vendedor, sendo certo que a Impugnante/Autuada, na operação seguinte, não estaria sujeita a qualquer tributação.

Todavia, tais argumentos não se sustentam em face da legislação que trata do tema.

Como exposto pelo Fisco, a Autuada caracteriza-se como empresa interdependente de seu fornecedor Mega Vital Indústria e Comércio de Cosméticos Ltda, em razão do disposto no inciso IX do art. 115 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 (correspondente ao inciso VIII DO art. 162 da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23):

RICMS/02

ANEXO XV – Parte 1

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

(...)

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.

RICMS/23

Anexo VII – Parte 1

Art. 162 - Para fins do disposto nos arts. 160 e 161 desta parte, consideram-se estabelecimentos de empresas interdependentes quando:

(...)

VIII - 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).

Conforme demonstrado pelo Fisco no Anexo 3 do Auto de Infração, a Uni Mega Distribuidora de Cosméticos Mineira Ltda (ora autuada), adquiriu no período compreendido entre 2020 e 2023, mais de 98% do volume total das aquisições de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadorias da Mega Vital Indústria e Comércio de Cosméticos Ltda, sediada no estado do Rio de Janeiro, chegando a 100% em 2020.

Assim sendo, restou configurada interdependência entre as referidas empresas, nos exercícios de 2021, 2022, 2023 e 2024, objeto da presente autuação.

Insta destacar que o art. 113 do Anexo XV do RICMS/02 (art. 160 do Anexo VII do RICMS/23) traz à baila norma consoante àquela contida no § 1º da cláusula nona do Convênio ICMS nº 142/18, o qual substituiu o Convênio ICMS nº 52/17, 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:

Convênio ICMS nº 142/18

Cláusula primeira Os acordos celebrados pelas unidades federadas para fins de adoção do regime da substituição tributária do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido nas operações subsequentes observarão o disposto neste convênio.

(...)

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

(...)

§ 3º Na hipótese desta cláusula, exceto em relação ao inciso V desta cláusula, **a sujeição passiva por substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário**, salvo disposição em contrário na legislação da unidade federada de destino.

(Grifou-se).

É cristalina a norma contida no § 1º da cláusula nona do Convênio ICMS nº 142/18 quando autoriza as unidades federadas de destino a não aplicar o regime de substituição tributária entre estabelecimentos de empresas interdependentes.

Assim sendo, estando caracterizada a interdependência entre as empresas, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST recai sobre o destinatário interdependente, estabelecimento atacadista, 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 (art. 160, parágrafo único do Anexo VII do RICMS/23).

Não cabe, portanto, discussão sobre a atribuição de responsabilidade solidária ou supletiva, com base no art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75 e no art. 124, inciso II do CTN, trazidas pela Impugnante/Autuada.

Reafirme-se, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido por substituição tributária decorre do disposto no art. 113, § 1º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 (art. 160, parágrafo único do Anexo VII do RICMS/23), o qual se encontra em consonância com o Convênio ICMS nº 142/18.

Ademais, como bem pontuado pelo Fisco, o Protocolo ICMS nº 36/09, citado pela Defesa, dizendo que não contempla hipótese de interdependência em razão da aquisição de mais de 50% (cinquenta por cento) de produtos do mesmo vendedor, este foi celebrado entre o estado de Minas Gerais e o estado de São Paulo, não se aplicando, portanto, às operações ora autuadas, as quais são oriundas do estado do Rio de Janeiro.

Ainda, assim, a interpretação da Impugnante do item “d” do § 1º da Cláusula Quarta do referido Protocolo ICMS nº 36/09 é equivocada, pois restringe-se às vendas no caso de distribuição com exclusividade em determinada área do território nacional, desconsiderando a caracterização de interdependência decorrente de “mais de 50% (cinquenta por cento), nos demais casos, do seu volume de vendas (Lei federal nº 4.502/64, art. 42, III)”. Confira-se:

PROTOCOLO ICMS 36, DE 5 DE JUNHO DE 2009

(...)

Cláusula quarta

§ 1º Para fins do disposto no “caput” desta cláusula, consideram-se estabelecimentos de empresas interdependentes quando:

(...)

d) 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 nacional, e mais de 50% (cinquenta por cento), nos demais casos, do seu volume de vendas (Lei federal nº 4.502/64, art. 42, III); (grifou-se)

Ressalte-se que o já citado Convênio ICMS nº 142/18, que dispõe sobre as normas gerais de substituição tributária, estabelece que o substituto tributário deve observar a legislação do Estado de destino. Observe-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. (grifou-se)

Da interpretação sistemática da legislação que rege a matéria, verifica-se que não há qualquer ofensa aos princípios da legalidade e da hierarquia das leis, como aventado pela Defesa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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-se que tais normas decorrem da prerrogativa da Administração Tributária de estabelecer normas antielisivias 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.

Já as normas antielisivias 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 antielisivias específicas, em razão do aviso prévio estabelecido na norma jurídica, combatem a evasão fiscal e seguem os procedimentos tradicionais relativos à autuação fiscal.

Insta destacar, mais uma vez que, conforme demonstrado no item 8 do Relatório Fiscal Complementar e planilha Anexo 3 do Grupo Provas do e-PTA, entre 2020 e 2023, a Autuada adquiriu mais de 98% das aquisições de mercadorias da Mega Vital Indústria e Comércio de Cosméticos Ltda, sediada no estado do Rio de Janeiro, chegando a 100% em 2020.

Ressalte-se, ainda, que, conforme demonstrado no item 9 do Relatório Fiscal Complementar, por meio de exemplos, os preços praticados nas vendas realizadas pela Mega Vital para a Autuada, em que há destaque do ICMS/ST, são

claramente realizadas a valores muito inferiores, chegando a ser desproporcionais, em relação aos valores praticados pela Autuada em suas saídas com as mesmas mercadorias.

Constata-se, assim, que ao ingressar mercadorias no Estado sob regime de substituição tributária progressiva, com valor de referência subfaturado e, em seguida, revendê-las internamente por valores muito superiores, evidencia-se a intenção de suprimir o imposto devido na cadeia mineira, anulando indevidamente o valor agregado e reduzindo o montante do ICMS a ser recolhido nas operações subsequentes.

Noutra toada, alegam as Impugnantes Autuada e Coobrigada que o Fisco, ao deixar de considerar os valores efetivamente pagos nas operações anteriores com os produtos recebidos bem como os créditos legitimamente constituídos, possibilita ao erário mineiro enriquecimento sem causa, às custas do contribuinte, bem como ofende o princípio da moralidade administrativa.

Sustentam que admitir a apuração fiscal sem a ponderação de valores decorrentes da mesma operação e da própria sistemática do imposto, equivale a exigir duplamente o imposto sobre uma mesma operação, ora sob o manto tributação pelo regime normal, ora pela regra da substituição tributária, o que é vedado pela legislação, uma vez que caracteriza inegável “*bis in idem*”.

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 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (corresponde ao Anexo VII do RICMS/23), 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 e art. 160, parágrafo único do Anexo VII do RICMS/22.

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, Mega Vital Indústria e Comércio de Cosméticos 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. 125 do RICMS/23, bem como os procedimentos que se encontram dispostos nos arts. 28 a 36 do RPTA.

RICMS/23

Art. 125 – 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 no RPTA.

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.

A Impugnante alega, ainda, que a Uni Mega tem o claro e inquestionável direito à restituição do ICMS/ST decorrente das operações onde o fato gerador presumido não se realizar (como a devolução interestadual), de sorte que a Fazenda Mineira, deve considerar esses valores para a quitação de todo e qualquer crédito fiscal, especialmente em relação ao ICMS próprio.

Argumenta, ainda, que *“a Impugnante realizou a compra de produtos sujeitos à Substituição Tributária do ICMS e, desde então, já cria para a Impugnante ao direito de creditamento do respectivo ICMS-ST, quando a operação presumida não se realizar (revenda interestadual)”*. E que o Fisco simplesmente tolheu o direito ao crédito do ICMS, relativo ao ressarcimento do ICMS/OP e ICMS/ST, visto que não verificou na conta gráfica que o crédito não foi utilizado.

Todavia, não lhe cabe razão.

Verifica-se que tal temática não se comunica com a discussão dos presentes autos, uma vez as operações autuadas foram realizadas pela Autuada, com destino à contribuintes mineiros, não havendo que se falar em qualquer crédito delas decorrentes para abatimento dos valores ora exigidos.

No caso das devoluções consideradas na presente autuação, os valores foram excluídos dos cálculos, conforme planilha Anexo 2 – Memória de Cálculo - na aba “Apuração Devoluções”.

Ademais, a restituição do valor do imposto pago a título de substituição tributária correspondente a fato gerador presumido que não se realizou deve ser pleiteada mediante procedimento administrativo específico, previsto no art. 35 e seguintes do RPTA.

No tocante à alegação que seria indevida a cobrança do valor correspondente ao ICMS, na medida em que a Impugnante vem apurando contínua e reiteradamente saldos credores de ICMS, sob pena de enriquecimento em causa do

Estado e afronta ao princípio da não cumulatividade, esta tampouco se sustenta, em face do que dispõe os arts. 89 e 89-A do RICMS/02 (correspondente ao art. 115 e 116 do RICMS/23).

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:

(...)

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.

RICMS/23

Art. 115 - 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:

(...)

IV - com documento fiscal sem destaque do imposto devido.

Art. 116 - Fica vedada a compensação de créditos de ICMS com imposto vencido, exceto nas hipóteses do Anexo III.

Segue a Impugnante/Autuada alegando que foi autuada por, na condição de substituto tributário, efetuar retenções e recolhimentos a menor de ICMS/ST e ICMS-FEM/ST, em NFes de saídas de “Kits diversos”, uma vez que utilizou, para o todo, regra tributária de apenas 01 dos componentes.

Argumenta que o “kit de lavagem” é um produto único, o qual não pode ser comercializado separadamente e seu uso é recomendado para a utilização em conjunto.

Afirma que tais kits, comercializados em conjunto, possuem identidade única, embalagens únicas, codificação única, diferentemente dos produtos comercializados separadamente, conforme de observa das imagens colacionadas à impugnação.

Faz as seguintes considerações sobre os denominados “Kits de lavagem”:

Segundo entendimento corrente se enquadram no conceito de “sortidos” (kits), os produtos que são misturados para fins de sua utilização pelo consumidor, ou seja, o resultado do uso conjugado dos respectivos produtos deve satisfazer uma necessidade específica do consumidor.

Com efeito, a definição do tratamento fiscal a ser dado aos chamados “conjuntos”, “packs” ou “kits”, depende da forma de utilização dos bens que deverão compor esse novo produto, ou seja, todos os produtos devem ser utilizados simultaneamente, sendo que um complementa e permite a utilização do outro.

(...)

Ora, o produto sob exame é um kit de lavagem cujo objetivo primordial é a limpeza do cabelo (com a aplicação do xampu) e, sequencialmente o seu enxágue (com o uso do condicionador). Ou seja, os produtos que compõem o kit têm uso simultâneo, aplicados com o fim de obter a limpeza do cabelo.

Sob outra ótica: Os produtos em questão não podem ser usados separadamente, em especial o condicionador, visto que eles precisam ter uso simultâneo. Ou seja, não se fala que os produtos xampu e condicionador, que compõem o kit, tenham uso dissociado e espaçado no tempo.

Conclui que o produto kit para lavagem (xampu + condicionador), adquirido de terceiros, tem o seu posicionado no NCM 3305.90.00, visto tratar-se de um produto de lavagem, cuja principal entrega ao seu usuário é a limpeza dos cabelos (xampu). Já o outro produto que compõe o kit (condicionador) tem uma atividade acessória, no caso o desembaraço e enxágue do cabelo, não alterando a função principal do kit, que é a lavagem dos cabelos.

Destaca que a fabricante do produto é quem tem mais condições para realizar sua classificação dentro das regras da NCM.

Afirma que o Agente Fiscal não indicou, de forma precisa e clara, em qual NCM o produto adquirido pela Impugnante se enquadra, tendo se limitado a dizer que o produto - Kits diversos - é composto de itens de características específicas que não se modificam quando agrupados e que possuem distintas regras de tributação, sem indicar a exata classificação fiscal do produto, o que entende é o elemento mais importante para a caracterização do produto na regra do ICMS/ST.

Insta trazer à baila as informações trazidas pelo Fisco no Relatório Fiscal Complementar, a fim de contextualizar a discussão sobre a exigência do ICMS/ST sobre os denominados “kits diversos”:

13.1.2 Das operações com kits

Observa-se que o contribuinte realiza operações com kits de shampoo e condicionador, tratando como um só produto. Para a aplicação das MVAs correspondentes a cada item, o contribuinte foi intimado a apresentar os valores unitários dos produtos que os compõem. No entanto, este não respondeu à intimação. Dessa forma, realizou-se o arbitramento dos valores, através da aplicação da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

média relativa aos produtos vendidos separadamente, conforme determina o art. 21, V, c/c art. 22, IX, do RICMS/2023 (correspondente ao art. 53, I, c/c art. 54, IX, do RICMS/2002).

Ressalta-se que o contribuinte comercializa shampoos e condicionadores de variados volumes (250ml, 400ml, 500ml, 1l, 2l). Contudo, para a realização do cálculo de seus valores médios, optou-se por selecionar os produtos na apresentação de 1l, visto que possuem maior quantitativo de saídas. Após a obtenção deste valor médio, foi determinada a proporção de cada produto no kit, aplicando-se, individualmente, a MVA de shampoo e condicionador a cada item. O mesmo procedimento foi, então, estendido aos kits de outros volumes.

Conforme se depreende do Anexo 2 – Memória de Cálculo – aba “kits”, foi apurada a proporção entre a quantidade de cada produto que compõe o kit (shampoo e condicionador) e calculado o valor médio de cada produto para a aplicação da respectiva MVA no cálculo do ICMS/ST.

Isso porque cada um desses produtos possui MVA específica e diferente, conforme se verifica dos itens 17 e 21 do Capítulo 20 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (correspondente ao Capítulo 20 da Parte 2 do Anexo VII do RICMS/23), conforme transcrição a seguir:

RICMS/02

Anexo XV – Parte 2

20. PRODUTOS DE PERFUMARIA E DE HIGIENE PESSOAL E COSMÉTICOS

(...)

17.0	20.017.00	3305.10.00	Xampus para o cabelo	20.1	-	37,93
18.0	20.018.00	3305.20.00	Preparações para ondulação ou alisamento, permanentes, dos cabelos	20.1	-	49,36
19.0	20.019.00	3305.30.00	Laquês para o cabelo	20.1	-	52,77

20.0	20.020.00	3305.90.00	Outras preparações capilares, incluindo máscaras e finalizadores	20.1	-	53,93
21.0	20.021.00	3305.90.00	Condicionadores	20.1	-	53,93

RICMS/23

Anexo VII – Parte 2

20. PRODUTOS DE PERFUMARIA E DE HIGIENE PESSOAL E COSMÉTICOS

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

17.0	20.017.00	3305.10.00	Xampus para o cabelo	20.1	37,93
18.0	20.018.00	3305.20.00	Preparações para ondulação ou alisamento, permanentes, dos cabelos	20.1	49,36
19.0	20.019.00	3305.30.00	Laquês para o cabelo	20.1	52,77
20.0	20.020.00	3305.90.00	Outras preparações capilares, incluindo máscaras e finalizadores	20.1	53,93
21.0	20.021.00	3305.90.00	Condicionadores	20.1	53,93

Assim sendo, o ICMS, o ICMS/ST e o FEM/ST relativos às saídas dos Kits foram calculados em separado, pois os componentes possuem CEST, NCM e, portanto, MVA diferentes entre si.

A Impugnante pretende que seja aplicado ao produto denominado “kit” a MVA aplicável à mercadoria xampu (37,93%), deixando de observar a MVA específica para a parcela relacionada aos condicionadores (53,93%).

Entretanto, tal procedimento não encontra respaldo na legislação de regência da matéria.

Tal procedimento contraria as determinações do art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, e art. 20, inciso I, alínea “b”, item 2, da Parte 1 do Anexo VII, do RICMS/23, que contêm as regras para a formação da base de cálculo da substituição tributária para mercadorias submetidas à sistemática da Margem de Valor Agregado (MVA), como se dá em relação ao xampu e ao condicionador:

RICMS/02**Anexo XV – Parte 1**

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

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

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

(...)

3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado - MVA - estabelecido para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º;

RICMS/23**Anexo VII – Parte 1**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 20 - A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

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

(...)

2 - o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado - MVA estabelecido para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º;

(...) Grifou-se.

O ato de tomar dois ou mais produtos individualizados, acondicionados em embalagens próprias para venda a consumidor final, e inseri-los dentro de uma única embalagem para venda conjunta, denominando-a como kit, não tem o condão de alterar as regras tributárias incidentes sobre cada um desses produtos, como fica claro na determinação para o uso de regras individuais de tributação para cada um dos produtos de um kit, contida no art. 42, §§ 16 e 17, do RICMS/02 e §§ 6º e 7º do art. 11 do RICMS/23. Confira-se:

RICMS/02 - Parte Geral

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

(...)

§ 16. Na operação interna com kit composto de itens submetidos individualmente a alíquotas distintas, será observado o seguinte:

I - para efeito de cálculo da alíquota do kit, serão identificados os valores unitários e totais de cada item e do ICMS correspondente;

II - a alíquota do kit será obtida pela divisão da somatória dos valores totais do ICMS correspondente a cada item pela somatória dos valores totais dos itens que o compõem, utilizando-se duas casas decimais;

III - o contribuinte, no mês de início de comercialização, apresentará à Administração Fazendária a que estiver circunscrito demonstrativo do cálculo da alíquota do kit, segundo os critérios descritos nos incisos I e II deste parágrafo.

§ 17. O disposto no § 16 aplica-se também:

I - à hipótese em que os itens que compõem o kit estejam contemplados por redução de base de cálculo, embora submetidos à mesma alíquota;

II - quando o kit compreender, também, produtos não sujeitos à tributação pelo ICMS.

RICMS/23 - Parte Geral

Art. 11 - As alíquotas do ICMS são as constantes:

(...)

§ 6º - Na operação interna com kit composto de itens submetidos individualmente a alíquotas distintas, será observado o seguinte:

I - para efeito de cálculo da alíquota do kit, serão identificados os valores unitários e totais de cada item e do ICMS correspondente;

II - a alíquota do kit será obtida pela divisão da somatória dos valores totais do ICMS correspondente a cada item pela somatória dos valores totais dos itens que o compõem, utilizando-se duas casas decimais;

III - o contribuinte, no mês de início de comercialização, apresentará à Administração Fazendária - AF a que estiver circunscrito demonstrativo do cálculo da alíquota do kit, segundo os critérios descritos nos incisos I e II.

§ 7º - O disposto no § 6º aplica-se também:

I - à hipótese em que os itens que compõem o kit estejam alcançados por redução de base de cálculo, embora submetidos à mesma alíquota;

II - quando o kit compreender, também, produtos não sujeitos à tributação pelo ICMS.

(Grifou-se).

A Impugnante/Autuada sustenta que seguiu as informações e declarações do fabricante, que nominam o produto como “KIT” “PACK SH + COND”, a qual está incluída na posição 3305.90.00, e que estas estariam de acordo com as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH).

Argumenta que, no tocante à posição em que os produtos devem estar enquadrados, é inquestionável o entendimento da Impugnante quanto ao uso do código 33.05, que indica, dentre outros, os capilares.

Aduz que “na continuidade das especificidades, tem-se o quinta ao oitavo algarismos divididos para indicar os tipos de produtos para cabelo, donde se destacam as posições 3305.10.00 (xampu) e 3305.90.00 EX 01 (condicionadores)”.

Argui que ao avaliar as situações específicas dos produtos, conclui que “os produtos identificados sob o título kit de lavagem, são espécies derivadas de um único

gênero de produto, razão pela qual afirma-se que todos os produtos assim denominados devem ser classificados como “xampu” da posição 3305.10.00”

Sustenta que, no caso dos produtos listados na autuação, estes estão registrados na Anvisa como xampu, devendo prevalecer esse entendimento.

Entretanto, não lhe cabe razão, conforme restará demonstrado.

Vale ressaltar que a classificação fiscal de mercadorias deve obedecer às Regras Gerais do Sistema Harmonizado (SH) constantes das Notas de Seção e Capítulo da TIPI (Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados).

Destaca-se que é de exclusiva responsabilidade do contribuinte a correta classificação e enquadramento dos seus produtos na codificação da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM. Caso persistam dúvidas quanto às classificações e às descrições que têm por origem normas federais, deverá a Impugnante dirigir-se à Receita Federal do Brasil, por ser o órgão competente para dirimi-las.

No âmbito do exercício da competência de fiscalizar o ICMS, ao Fisco Estadual cabe aplicar e interpretar a legislação estadual relativa ao imposto e, também, a legislação federal pertinente, inclusive sobre classificação fiscal de mercadorias, nos termos do art. 196 do RICMS/02 (art. 161 do RICMS/23).

No tocante ao teor das Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, citadas pela Defesa (Regras 3.a e 3.b), essas não lhe permitem tal enquadramento.

Por oportuno, traz-se à colação as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, no que toca aos produtos misturados ou produtos compostos:

REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO

A classificação das mercadorias na Nomenclatura rege-se pelas seguintes Regras:

1. Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes:

2. a) Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que apresente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.

b) Qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, quer em estado puro, quer misturada ou associada a outras matérias. Da mesma forma, qualquer

referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente por essa matéria. **A classificação destes produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3.**

3. Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

a) A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.

b) **Os produtos misturados**, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 a), classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.

c) Nos casos em que as Regras 3 a) e 3 b) não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

4. As mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das Regras acima enunciadas classificam-se na posição correspondente aos artigos mais semelhantes.

(Destacou-se).

Da leitura das regras acima, verifica-se que a Regra 2.b dispõe que a classificação dos **produtos misturados** ou **artigos compostos** efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3.

Conforme o disposto no item X da Regra 3 b) da NESH, a caracterização dos sortidos mencionados em tal regra requer o preenchimento simultâneo de três condições/requisitos, constantes de suas alíneas “a”, “b” e “c”:

NESH – Regra 3 b) :

(...)

X) De acordo com a presente Regra, as mercadorias que preencham, **simultaneamente**, as condições a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

seguir indicadas devem ser consideradas como “apresentadas em **sortidos acondicionados para venda a retalho**”:

a) Serem compostas, pelo menos, de dois artigos diferentes que, à primeira vista, seriam suscetíveis de serem incluídos em posições diferentes. Não seriam, portanto, considerados sortido, na acepção desta Regra, seis garfos, por exemplo, para fondue;

b) Serem compostas de produtos ou artigos apresentados em conjunto **para a satisfação de uma necessidade específica ou o exercício de uma atividade determinada**;

c) Serem acondicionadas de maneira a poderem ser vendidas diretamente aos utilizadores finais sem reacondicionamento (por exemplo, em latas, caixas, panóplias).

(Destacou-se)

Observa-se que as mercadorias, para serem classificadas como “apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho” devem preencher, simultaneamente as seguintes condições: i) ser compostas de pelo menos dois artigos diferentes, os quais, à primeira vista, seriam suscetíveis de se incluir em posições diferentes; ii) devem ser apresentados em conjunto para satisfação de uma necessidade específica ou o exercício de uma atividade determinada, e iii) serem embaladas de maneira a serem vendidas diretamente aos utilizadores finais.

Não se questiona o primeiro e o terceiro requisito, visto que os kits são compostos de dois produtos, os quais são classificáveis em posições específicas da NCM e encontram-se acondicionados de maneira a serem vendidos diretamente aos consumidores finais, sendo que estas saem da empresa industrial como kits, como informado pela Impugnante.

Entretanto, apesar de os kits da Autuada, em tese, serem passíveis de atender às condições “a” e “c” do item X da Regra 3 b), supra, o mesmo não ocorre em relação requisito da alínea “b”, que exige que a apresentação em conjunto das mercadorias atenda a uma **necessidade específica** ou proporcione o exercício de uma **atividade determinada**.

A Impugnante defende que os kits em questão têm como finalidade geral a lavagem dos cabelos, sendo a principal entrega ao seu usuário a limpeza dos cabelos (xampu), enquanto o outro produto que compõe o kit (condicionador) tem uma atividade acessória, no caso o desembaraço e enxágue do cabelo, não alterando a função principal do kit, que é a lavagem dos cabelos.

Entretanto, tal função não se configura em atendimento de uma necessidade específica ou o exercício de uma atividade determinada, como exigido no item “X” da Regra 3 b) da NESH, acima transcrito.

Na verdade, todos os xampus e condicionadores, tem indicações de uso pelo fabricante, o que não se confunde com os requisitos para que sejam considerados como

mercadorias “apresentadas em **sortidos acondicionados para venda a retalho**”, de modo a sujeitar todos os produtos a uma mesma tributação, como no caso adotado pela Autuada, pela tributação dos xampus, em função da “forma de utilização dos itens que compõem o novo produto”, qual seja, todos os produtos devem ser utilizados simultaneamente, sendo que um complementa e permite a utilização do outro.

O simples fato de os produtos serem vendidos de forma agregada, em uma embalagem conjunta, não significa que eles passaram a atender a uma finalidade específica diferente daquela que eles satisfariam isoladamente.

De fato, ao contrário do que tenta fazer crer a Defesa, não há uma necessidade específica única que só possa ser atendida pelo uso conjunto de xampu e condicionador.

Ademais, conforme se extrai da Regra 3 b) da NESH, já transcrita, a caracterização de um kit como “sortido acondicionado para venda a retalho” pressupõe a necessária **utilização conjunta dos itens** que o compõe em uma **finalidade/necessidade específica**, diversa daquela que seria obtida no uso individual de cada um dos produtos, considerados isoladamente.

No entanto, a venda dos produtos em questão sob a forma de kits não pressupõe, por si só, a utilização conjunta. O uso das mercadorias será determinado pelo consumidor, a cada momento de utilização, atendendo às suas condições particulares, de forma que os produtos podem ser aplicados tanto em conjunto como separadamente, ou até mesmo um deles em conjunto com produtos alheios aos kits comercializados pela Autuada, fabricados por outras indústrias.

No tocante ao argumento de que não se poderia promover reclassificação fiscal do produto, devendo prevalecer a conceituação dada pela Autoridade Regulatória, no caso, a Anvisa, este ano tem o condão de alterar o feito fiscal.

A Impugnante alega que “*deve prevalecer no presente caso o entendimento de que os produtos sob análise, na visão da Anvisa, são verdadeiros xampus e assim devem ser tratados para fins de classificação fiscal do produto. Com efeito, é certo que em todos os produtos listados na autuação ora veementemente impugnada, estão registrados na Anvisa como xampu*”.

Observa-se que na jurisprudência trazida pela Defesa, não há qualquer discussão quanto à classificação fiscal de kits, mas apenas **produtos misturados** (desodorantes com ação hidratante), ou produto individualizado (desodorante/água de colônia), o que não é o caso ora discutido, que trata de produtos individualizados, vendidos na forma de kits.

No caso em discussão, não trouxe a Impugnante qualquer informação de enquadramento dos kits por ela adquiridos, pela Anvisa, tampouco consulta à RFB que avalizasse o enquadramento do kit de shampoo + condicionador em um só NCM, como alegado.

É cediço que a competência para determinar o código NCM em que se classifica cada mercadoria no Brasil é da RFB.

No entanto, importante destacar que, ao contrário do que afirma a Defesa, no âmbito do ICMS, mormente em relação à substituição tributária, o Fisco estadual não só pode, como deve analisar a regularidade da classificação NCM adotada pelo Contribuinte com base em sua própria interpretação das normas sobre o tema.

Como consequência, quando houver uma classificação NCM estabelecida pela RFB para uma determinada mercadoria ou kit, em resposta a uma consulta realizada pelo Contribuinte àquele órgão, não haverá espaço para que o Fisco estadual altere essa classificação.

Entretanto, no caso dos autos, o Contribuinte não realizou qualquer consulta à RFB para verificar a adequação da NCM que discricionariamente resolveu aplicar em tal kit de xampu e condicionador. Em outras palavras, a classificação de todo esse kit na NCM de xampu é de inteira responsabilidade da Autuada e já foi corroborada pela RFB.

Desse modo, não é cabível a pretensão da Autuada de tributar produtos distintos como se fossem um só.

Ressalte-se que, no âmbito da SEF/MG, a Superintendência de Tributação (SUTRI), órgão responsável por dirimir dúvidas relacionadas à aplicação da legislação tributária mineira, já se manifestou especificamente sobre um kit como o que está em discussão (xampu e condicionador), fabricado por outra indústria de cosméticos, conforme Consulta de Contribuintes nº 97/21.

O entendimento da SUTRI foi no sentido de que a classificação fiscal no âmbito estadual *“dependerá da classificação fiscal das mercadorias, conforme aplicação das normas federais”*. Além disso, a resposta é peremptória no sentido de que o enquadramento do mencionado kit como mercadoria unitária dependeria de classificação específica atribuída pela RFB, o que não ocorreu em relação às mercadorias da Autuada, como se viu. Observe-se a ementa e alguns excertos da citada consulta:

Consulta de Contribuintes nº 097/21

ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - KIT DE MERCADORIAS - A possível classificação de kit como produto novo e sua correta codificação dependem de informações a serem obtidas junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão competente para tanto. Para se definir se a mercadoria pode ser enquadrada como um produto novo ou unidade autônoma, é necessário que ela apresente finalidade e características específicas distintas daquelas atribuídas aos itens que a compõem.

EXPOSIÇÃO:

(...)

Informa que **os xampus e condicionadores** representam uma parcela significativa das vendas aos seus clientes.

Afirma que, em razão de uma demanda mercadológica e comercial, **tem vendido os referidos produtos em forma de KIT, como se fossem uma única mercadoria**, para facilitar o controle de estoque do cliente varejista, que vende aos consumidores finais o KIT, baixando de seu estoque esse único produto, e não o xampu e condicionador separadamente.

(...)

CONSULTA:

1 - Está correto o entendimento de que o fato de as mercadorias xampu e condicionador serem comercializadas em forma de KIT (apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho) não implicaria alteração do tratamento tributário aplicável a cada uma delas com relação à apuração do ICMS/ST?

2 - Se positiva a resposta à pergunta acima, é possível a aplicação da metodologia prevista no § 16 do art. 42 do RICMS/2002 para proporcionalizar a MVA aplicada na venda dos KITS e evitar distorções na apuração do ICMS/ST devido ao Estado de Minas Gerais?

(...)

RESPOSTA:

Preliminarmente, cumpre destacar que essa Diretoria já se manifestou sobre tema semelhante ao apresentado na presente Consulta por ocasião da resposta à Consulta de Contribuinte nº 319/2014.

Na ocasião, restou esclarecido que **a possível classificação de kit como produto novo e sua correta codificação dependem de informações a serem obtidas junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB)**, órgão competente para dirimir dúvidas sobre classificação fiscal de mercadorias, como já afirmou a própria Consulente.

Caso o órgão supramencionado entenda que as mercadorias comercializadas pela Consulente não se caracterizam como produto novo (constituindo mero agrupamento de mercadorias, operação diversa da montagem prevista no art. 222, inciso II, alínea “c”, do RICMS/02) e, **portanto, não estão sujeitas à reclassificação fiscal, os produtos deverão ser descritos individualmente, sendo a tributação realizada conforme a classificação de cada um dos itens.**

Lado outro, se as mercadorias em análise forem consideradas como produto novo (resultante de

operação de montagem prevista no dispositivo regulamentar supra), deverá a Consulente consignar no documento fiscal a respectiva descrição, **atribuindo a classificação fiscal única determinada pela RFB e tributando as mercadorias de acordo com esta nova classificação.**

Isto posto, responde-se aos questionamentos formulados.

1 - Conforme esclarecimentos acima, o tratamento tributário dependerá da classificação fiscal das mercadorias, conforme aplicação das normas federais.

Assim, se os produtos do KIT permanecerem classificados, individualmente, nas respectivas NBM/SH originais, não haverá mudança de tratamento tributário e deverão ser tributados separadamente.

Do contrário, restando o KIT classificado em um único código, o tratamento tributário a ser observado dependerá desta nova classificação, especialmente no que se refere à substituição tributária.

(Destacou-se)

Como exposto na referida Consulta o Contribuinte *“deverá observar o tratamento tributário aplicável a cada produto, seja o xampu e condicionador individualmente considerados, na hipótese em que o kit não possua reclassificação fiscal junto a Receita Federal do Brasil, seja o kit, quando possuir NBM/SH específica, por ser considerado um produto novo”*, como é o caso ora discutido.

Na mesma linha, o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais (CCMG) também já se manifestou pelo descabimento da classificação unitária de kits, com utilização da regra tributária de apenas uma das mercadorias, em situação semelhante à dos autos, como se pode ver nos Acórdãos nº 22.937/21/2ª, 24.458/23/1ª, 24.475/23/1ª, 23.429/23/2ª, 23.430/23/2ª e 24.013/25/2ª.

Conforme destacado pelo Fisco, em consulta à classificação por NCMs, não há um próprio para kits de xampu e condicionador, a tributação, segundo exposto acima, deve ser realizada separadamente, e a NF-e deve trazer cada item discriminado individualmente.

Desse modo, afasta-se também a alegação de que o Agente Fiscal não teria indicado o NCM aplicável ao produto. Não há óbice à manutenção do NCM 3305.90.00, adotado pela Impugnante, especialmente porque tal enquadramento decorre da regra do item essencial estabelecida pela Receita Federal, órgão competente para dirimir dúvidas de classificação fiscal. Todavia, ainda que se admita a utilização desse NCM, a tributação aplicável segue, necessariamente, as normas do Estado de Minas Gerais, conforme já detalhado anteriormente.

Conforme exposto pelo Fisco, a Autuada, mesmo após regularmente intimada, não apresentou a composição dos valores unitários de cada componente do kit. Diante da ausência dessas informações, procedeu-se ao arbitramento, mediante a aplicação da média relativa aos produtos vendidos separadamente, conforme determina o art. 21, inciso V, c/c art. 22, IX, do RICMS/23 (correspondente ao art. 53, I, c/c art. 54, IX, do RICMS/02). Confira-se:

RICMS/23

Art. 21 - O valor da operação ou da prestação será arbitrado pelo Fisco, quando:

I - não forem exibidos à fiscalização os elementos necessários à comprovação do valor da operação ou da prestação, inclusive nos casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais;

(...)

V - em qualquer outra hipótese em que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações, os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado.

(...)

Art. 22 - Para o efeito de arbitramento de que trata o art. 21 deste regulamento, o Fisco adotará os seguintes parâmetros:

(...)

X - o valor médio das operações ou das prestações realizadas no período de apuração ou, na falta deste, no período imediatamente anterior, na hipótese dos incisos I, IV e V do art. 21 deste regulamento;

Portanto, correto o procedimento fiscal, ao considerar cada produtos isoladamente, para a apuração do ICMS/ST devido, considerando as respectivas MVAs de cada produto nos cálculos.

Não condiz com a verdade a alegação da defesa acerca de que o Fisco teria considerado, para efeito de cálculo do ICMS/ST apenas a MVA do produto condicionador, a qual é mais gravosa.

Conforme se verifica da planilha constante do Anexo 2 (aba NF-e Vendas), encontram-se segregados em colunas (BC ST shampoo e BC ST Condicionador) todos os kits, sendo aplicada a MVA prevista na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (anexo VII do RICMS/23) relativa à cada produto.

Tampouco merece prosperar a alegação de que “o demonstrativo de cálculos apurados pela fiscalização fiscal verifica-se que o MVA e a alíquota aplicadas para cálculo estão com os percentuais atuais, e não com as alíquotas correspondentes a 2021/ 2022/2023/2024”, o que segundo defesa, estaria comprovado em planilha anexa “com erros apurados indiciando os produtos, percentuais e MVA corretos”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, tal planilha não foi apresentada.

Ressalte-se que, em todo o período autuado, a MVA para os itens objeto da autuação (além dos acima transcritos) permaneceu a mesma. Confira-se:

RICMS/02

Anexo XV - Parte 2

20. PRODUTOS DE PERFUMARIA E DE HIGIENE PESSOAL E COSMÉTICOS

(...)

5.0	20.005.00	3006.70.00	Lubrificação íntima	20.1	-	63,44
12.0	20.012.00	3304.30.00	Preparações para manicuros e pedicuros, incluindo removedores de esmalte à base de acetona	20.1		65,52
13.0	20.013.00	3304.91.00	Pós, incluídos os compactos	20.1		65,52
14.0	20.014.00	3304.99.10	Cremes de beleza, cremes nutritivos e loções tônicas	20.1		59,60
15.0	20.015.00	3304.99.90	Outros produtos de beleza ou de maquiagem preparados e preparações para conservação ou cuidados da pele, exceto as preparações solares e antissolares	20.1		32,24
36.0	20.036.00	3401.20.10	Sabões de toucador sob outras formas	20.1 (Exceção: RJ)		45,61
37.0	20.037.00	3401.30.00	Produtos e preparações orgânicos tensoativos para lavagem da pele, na forma de líquido ou de creme, acondicionados para venda a retalho, mesmo contendo sabão	20.1 (Exceção: RJ)		45,61

RICMS/23

Anexo VII - Parte 2

20. PRODUTOS DE PERFUMARIA E DE HIGIENE PESSOAL E COSMÉTICOS

(...)

5.0	20.005.00	3006.70.00	Lubrificação íntima	20.1		63,44
12.0	20.012.00	3304.30.00	Preparações para manicuros e pedicuros, incluindo removedores de esmalte à base de acetona	20.1		65,52
13.0	20.013.00	3304.91.00	Pós, incluídos os compactos	20.1		65,52
14.0	20.014.00	3304.99.10	Cremes de beleza, cremes nutritivos e loções tônicas	20.1		59,60
15.0	20.015.00	3304.99.90	Outros produtos de beleza ou de maquiagem preparados e preparações para conservação ou cuidados da pele, exceto as preparações solares e antissolares	20.1		32,24
36.0	20.036.00	3401.20.10	Sabões de toucador sob outras formas	20.1 (Exceção: RJ)		45,61
37.0	20.037.00	3401.30.00	Produtos e preparações orgânicos tensoativos para lavagem da pele, na forma de líquido ou de creme, acondicionados para venda a retalho, mesmo contendo sabão	20.1 (Exceção: RJ)		45,61

De igual modo, as alíquotas aplicadas encontram-se previstas no inciso I, alíneas “a.7” e “e” do art. 42 da Parte Geral do RICMS/02 (vigente até 30/06/23) e itens 7.1 e 9.7 da Parte 1 do Anexo do RICMS/23, sem alterações, em todo o período autuado.

A Impugnante/Autuada alega que na planilha do Demonstrativo do Crédito Tributário, o Agente Fiscal informou o desconto das devoluções de vendas, sem fazer a correlação entre as devoluções de vendas e as notas fiscais originais dessas operações, e ainda, não apresentou informações sobre os descontos das bonificações.

Sustenta que o ICMS não deve incidir em saídas a título de bonificações. Em seguida, diz que *“de acordo com o § 1º do art. 137 do RICMS/MG, “considera-se brinde ou presente a mercadoria que, não constituindo objeto normal da atividade do contribuinte, tenha sido adquirida para distribuição gratuita a consumidor ou usuário final”*.

Destaca que a Impugnante não se creditou do imposto anteriormente cobrado na operação que resultou à entrada dos brindes no seu estabelecimento.

Defende que a nota fiscal emitida com a finalidade de acobertar o transporte dos brindes para distribuição de mercadorias não terá destaque do ICMS, sendo certo que, a questão principal está na observância do objetivo final, ou seja, a Impugnante tem como finalidade atingir os consumidores finais. Dessa forma, a operação estaria de acordo com o que preconiza o § 1º do art. 137 do RICMS/MG.

Contudo, mais uma vez, não cabe razão à Impugnante,

Verifica-se que no Anexo 2, na aba “C170 devoluções”, encontram-se relacionadas todas as notas fiscais de devoluções consideradas na apuração, bem como na aba “apuração devoluções”, calculados os valores descontados (ICMS/ST, ICMS OP, FEM e MRs), por período de apuração, não havendo qualquer vício na apuração.

Ressalte-se que tal correlação nem sempre é possível, pois as devoluções podem ocorrer parcialmente, não havendo, portanto, correspondência exata com a nota fiscal de origem, mas em nada afeta a apuração, pois os valores foram considerados mensalmente, conforme data de registro das notas fiscais de devolução na escrita fiscal do Contribuinte.

Em relação às alegações acerca dos descontos incondicionais e remessas bonificadas, discorda o Fisco quanto à não incidência do imposto, sob os seguintes fundamentos, expressos em sua manifestação fiscal:

Inicialmente, tanto a Lei Kandir (LC 87/1996) quanto a própria legislação tributária de Minas Gerais dispõem que o fato gerador do ICMS é a circulação de mercadorias, sendo irrelevante a natureza jurídica do negócio — onerosa ou gratuita.

Em Minas Gerais, a disciplina é ainda mais específica: o Regulamento expressamente reconhece, em seu art. 3º, IX, a ocorrência do fato gerador também nas saídas a título de bonificação, o que afasta qualquer

interpretação que pretenda equiparar bonificação a desconto.

Deve-se ressaltar que somente os descontos incondicionais podem ser excluídos da base de cálculo do imposto. E não há dúvida de que as bonificações não configuram descontos: não representam abatimento no preço da mercadoria adquirida, mas sim o fornecimento gratuito de itens adicionais, concedidos por liberalidade comercial, como bônus, estímulo ou prêmio ao adquirente.

Mesmo que, hipoteticamente, se tentasse qualificar a bonificação como desconto, não estaria presente o requisito essencial da incondicionalidade. Isso porque o benefício depende de circunstâncias específicas da operação, tais como aquisição prévia, condições comerciais, políticas de fidelização ou estratégias de aumento de vendas. Logo, não há como enquadrá-la na categoria legal de desconto incondicional, única apta a ser excluída da base de cálculo do ICMS.

Portanto, à luz da legislação estadual vigente, da natureza jurídica da operação e das regras expressas sobre o fato gerador e a base de cálculo, é inequívoco que as bonificações constituem operações tributáveis e devem integrar a base de cálculo do ICMS devido pela Autuada.

(Destacou-se).

Com razão o Fisco.

Nos termos do inciso VI do art. 2º do RICMS/02, ocorre o fato gerador do ICMS na saída de mercadoria a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, situação diferenciada do instituto do desconto incondicional, cuja natureza jurídica é diversa, posto este se caracterizar como redução do preço do produto oferecida ao cliente. No mesmo sentido, o inciso IX do art. 3º do RICMS/23.

RICMS/02

Art. 2º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

VI - na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

RICMS/23

(...)

Art. 3º - A incidência do ICMS sobre as operações relativas à circulação de mercadorias alcança também:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IX - a saída de mercadoria em decorrência de bonificação;

(...)

Ademais, observando o conceito destacado pela própria Impugnante, nos termos do art. § 1º do art. 137 do Anexo VIII do RICMS/23, as mercadorias objeto da presente autuação não se enquadram como brindes, uma vez que são todas mercadorias objeto da atividade normal da Autuada, no caso, o comércio de cosméticos.

Art. 137 - O contribuinte que adquirir brinde ou presente para distribuição direta a consumidor ou usuário final deverá: (...)

§ 1º - Considera-se brinde ou presente a mercadoria que, não constituindo objeto normal da atividade do contribuinte, tenha sido adquirida para distribuição gratuita a consumidor ou a usuário final.

Ainda, no intuito de apontar supostos erros na apuração, a Impugnante/Autuada alega que, conforme notas fiscais em anexo, a autuação pressupõe que alguns produtos que não fazem parte de kit (de shampoo e condicionador), porém, no cálculo, o Fisco se baseou apenas no condicionador, o que estaria incorreto. Cita como exemplo, de forma aleatória do produto que deve ser considerado com shampoo e não como condicionador, a Nota Fiscal nº 2288 de 31/08/21.

Por sua vez, esclarece o Fisco que tal afirmativa não encontra respaldo nos autos. No cálculo do ICMS devido, o Fisco não classificou kits exclusivamente com base no código NCM, mas também a partir da descrição detalhada das mercadorias. Assim, ainda que o NCM 3305.10.00 (xampus) seja utilizado pela Autuada para classificar produtos apresentados como kits compostos por xampus e condicionadores, os Auditores Fiscais procederam à análise textual da descrição dos itens.

Especificamente, em relação aos produtos destacados pela Impugnante na NF nº 2288, verifica-se, mediante filtro na planilha Anexo 2 – aba NF-e Vendas – que não há qualquer incorreção na MVA aplicada aos shampoos, como alegado pela Defesa. A MVA aplicada foi de 37,93%, conforme previsto no item 17 do Capítulo 20 do Anexo XV do RICMS/02.

Diante de todo o exposto, corretas 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 da Lei nº 6.763/75 e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII do mesmo diploma legal.

A Impugnante/Autuada alega que teriam sido aplicadas as multas dos arts. 55 e 56 da Lei 6.763/75, conforme item 14 do Relatório Fiscal Complementar, entendendo que o Fiscal faz a penalização quanto à Multa Isolada, em duas disposições, uma do inciso XXXVII do art. 55, e outra do inciso II do art. 56 c/c art. 56, § 2º, inciso I, da Lei 6.76/75.

Alegam as Impugnantes Autuada e Coobrigada que a disposição do inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75, expressamente diz que a penalidade se aplica para os

casos previstos no inciso III do art. 53 da mesma lei, o que seria inaplicável ao caso dos autos.

Isso porque, segundo elas “a autuação refere-se a inconsistências quanto a falta de destaque de imposto. Ou seja, a multa de revalidação apontada pelo Sr. Agente Fiscal, que tem sua condição genérica tratada no “caput” do artigo 56 da Lei 6.763/75, não contempla a hipótese das discussões sobre falta de destaque”.

No entanto, analisando-se a legislação que rege a matéria, verifica-se não assistir razão às Impugnantes.

Primeiro, cabe esclarecer que equivoca-se a Impugnante/Autuada quanto à aplicação concomitante de duas multas isoladas.

As multas aplicadas, conforme claramente descrito no Relatório Fiscal Complementar, foram a Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento), prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, em razão da falta de recolhimento do ICMS operação própria e a de 100% (cem por cento), prevista no § 2º, inciso I do mesmo art. 56, em razão da falta de recolhimento do ICMS/ST, bem como a Multa Isolada do art. 55, inciso XXXVII, decorrente da falta de consignação no documento fiscal da base de cálculo da ST prevista na legislação.

Ao contrário do alegado pela Defesa, as duas penalidades (de revalidação e isolada) tem amparo no art. 53 da Lei nº 6.763/75, que assim dispõe:

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

(...)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas ou da base de cálculo estabelecida pela legislação;

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

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência.

(Grifou-se).

Com efeito, a multa prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) apena o descumprimento da obrigação principal de recolher o imposto devido, sendo agravada por se tratar de operação sujeita à substituição tributária, nos termos do art. 56, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75:

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

§ 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;

Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75 (Multa Isolada) decorre do descumprimento de obrigação acessória. Confira-se:

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;

Correta, portanto, a aplicação das penalidades, na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

Também se encontram corretas as exigências fiscais relativas ao adicional de alíquotas de 2% (dois por cento) relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria, conforme previsto no art. 12-A, inciso VI, da Lei nº 6.763/75 e art. 2º, inciso VI c/c art. 3º, inciso I, alínea "a", ambos do Decreto nº 46.927/15, no período de **01/08/22 a 31/12/22**, e do art. 2º, inciso V c/c art. 3º, inciso I, alínea "a", do Decreto 48.736/23, no período de **01/01/24 a 31/12/24**, responsabilidade essa que se aplica também nas hipóteses de substituição tributária. Confira-se:

Lei nº 6.763/75

Art. 12-A. Fica estabelecido, para financiamento das ações do Fundo de Erradicação da Miséria - FEM -, criado pela Lei nº 19.990, de 29 de dezembro de 2011, em especial para o pagamento integral do Piso Mineiro de Assistência Social e de acordo com o disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República, com vigência até 31 de dezembro de 2026, 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:

Efeitos de 1º/01/2020 a 31/12/2023 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 8º, ambos da Lei nº 23.521, de 27/12/2019:

"Art. 12-A. Fica estabelecido, para financiamento das ações do Fundo de Erradicação da Miséria - FEM -, criado pela Lei nº 19.990, de 29 de dezembro de 2011, em especial para o pagamento integral do Piso Mineiro de Assistência Social, e de acordo com o disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República, com vigência até 31 de dezembro de 2022, 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, sabões de toucador de uso pessoal, preparações para higiene bucal ou dentária e fios dentais;

(...)

§ 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.

(...)

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 2022**, 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;

(...)

Art. 3º O disposto no art. 2º:

I - aplica-se, também:

a) na retenção ou no recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, inclusive nos casos em que o estabelecimento do responsável esteja situado em outra unidade da Federação;

(...)

Decreto nº 48.736/23

Art. 2º - A alíquota do ICMS prevista na Parte 1 do Anexo I do Decreto nº 48.589, de 22 de março de 2023, que regulamenta o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, será adicionada de dois pontos percentuais na operação interna que tenha como destinatário consumidor final, **realizada até 31 de dezembro de 2026**, com as seguintes mercadorias:

(...)

V - perfumes, águas-de-colônia, cosméticos e produtos de toucador, assim consideradas todas as mercadorias descritas nas posições 3303.00, 3303.00.10, 3303.00.20, 33.04, 33.05, 33.06 e 33.07 da NBM/SH, exceto xampus, preparados antissolares e sabões de toucador de uso pessoal, preparações para higiene bucal ou dentária e fios dentais;

(...)

Art. 3º - O disposto no art. 2º:

I - aplica-se, também:

a) na retenção ou no recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, inclusive nos casos em que o estabelecimento do responsável esteja situado em outra unidade da Federação;

(...)

Art. 11 - Este decreto entra em vigor na data de sua publicação:

I - **produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2024;**

(...)

(Grifos acrescidos)

Por sua vez, a cobrança dos juros de mora encontra-se embasada no art. 226 da Lei nº 6.763/75 e disciplinada pela Resolução da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais nº 2.880 de 13/10/97, ao estabelecer que os créditos tributários, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, serão acrescidos de multa e juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil:

Lei nº 6.763/75

Art. 226. Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RESOLUÇÃO Nº 2.880, DE 13 DE OUTUBRO DE 1997

(MG de 14/10/97)

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

(...)

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

(Grifou-se).

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e do art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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

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

(...)

Registra-se por derradeiro, não ser passível o acionamento do disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional, uma vez que não restou nenhuma dúvida quanto às circunstâncias materiais ou capitulação legal dos fatos narrados, quanto à autoria, imputabilidade, punibilidade, natureza ou graduação das penalidades exigidas.

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Sujeição Passiva

Como exposto anteriormente, foi eleita como Coobrigada para o polo passivo da obrigação tributária, a empresa Mega Vital Indústria e Comércio de Cosméticos Ltda, com base no art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75 e no art. 124, incisos I e II do CTN,

A Impugnante/Coobrigada alega que *“o Sr. Agente Fiscal absurdamente quer fazer crer que a Impugnante é solidária tributária do ICMS/ST não recolhido pela Uni Mega, isso com base em disposição de um mero Decreto Estadual, o que é atentatório às normas federais, com força de Leis Complementares, expressadas através do Protocolo ICMS 36/2009, Convênio ICMS 81/93, e Convênio ICMS 52/17 atual Convênio ICMS 142/18”*.

Sustenta que *“pelas regras federais supra apontadas, a Impugnante, como remetente das mercadorias do estabelecimento do Rio de Janeiro, é substituta tributária do ICMS-ST, já que não pode se curvar à regra do RICMS/MG, mas seguir o que está nas regras federais, em especial o Protocolo ICMS 54/2017, que lhe impõe a condição de substituta do ICMS/ST”*.

Entretanto, não lhe cabe razão.

Como já amplamente demonstrado, as operações ora autuadas não se sujeitam às regras do Protocolo ICMS nº 54/17, do qual o Rio de Janeiro é signatário, mas sim às regras previstas no art. 113 do Anexo XV do RICMS/02 (art. 160 do Anexo VII do RICMS/23), as quais estão de acordo como a norma consoante àquela contida no § 1º da cláusula nona do Convênio ICMS nº 142/18, anteriormente transcritos.

Reitere-se que Convênio ICMS nº 142/18, que dispõe sobre as normas gerais de substituição tributária, estabelece que o substituto tributário deve observar a legislação do Estado de destino.

Noutra toada, a Impugnante/Coobrigada discorre sobre o conceito de simulação, citando o Código Civil e conclui que *“resta afastada a acusação de que a Impugnante simulou atos ou negócios ou operações, uma vez que nenhuma das características necessárias para configurar a simulação anulável nos termos do Código Civil está presente: não houve a intenção de prejudicar terceiros ou de violar disposição de lei, não existiu a prática de atos que aparentassem transmitir coisas ou direitos a pessoas diferentes, que contivessem declaração falsa ou que fossem pré-datados ou pós datados”*.

Argumenta que também não se pode, de qualquer forma, prevalecer qualquer alegação ou insinuação de que a Impugnante praticou simulação de ato, que possa justificar a descaracterização da operação de revenda por ela praticada.

Salienta que, mesmo com a menção art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75 e no art. 124, inciso II do CTN, tem-se que no presente feito, não há que se falar em exigência de ICMS seja por solidariedade, subsidiariedade ou por responsabilidade supletiva.

Transcreve os arts. 121 e 128 do CTN e diz que a lei pode transmitir o dever de pagamento do imposto de um contribuinte para uma terceira pessoa (física ou jurídica), desde que, esteja vinculada de alguma forma ao fato impositivo.

Assim, para caracterização da responsabilidade tributária, seja ela solidária ou supletiva, pelo pagamento do imposto, a um terceiro, esta deve ser devidamente instruída com conjunto probatório, sendo que o ônus da prova cumpre ao Fisco.

Argumenta que, no caso em tela, não há qualquer prova, nem sequer indícios desta, a fundamentar a responsabilidade direta da Impugnante sobre o imposto supostamente não recolhido na operação (ICMS/ST) ou o cometimento de infração pessoal para que lhe fosse imposta tal responsabilidade.

Ressalta que no Estado de Minas Gerais é prevista a responsabilidade supletiva do substituído pelo no art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75.

Diz que, a obrigação tributária é de um terceiro e, somente poderia ser atribuída à Impugnante depois da caracterização de sua solidariedade, nos termos do art. 124 do CTN.

Aduz que a primeira questão que merece realce é a ausência de indicação, no relatório do Auto de Infração, da motivação para eleição dos coobrigados. Isto porque a condição de coobrigado pelo crédito tributário atribuída a pessoa que possua interesse comum na constituição do fato gerador da obrigação principal, ora ensejo de autuação, requer, no mínimo, o detalhamento, pelo agente fiscal, das razões para tal atribuição e da correspondente capitulação legal.

Argui, ainda, que para que se estabeleça o “interesse comum” a que se refere o art. 124, do CTN, o Fisco deve provar que houve conluio entre as partes, com intuito de dolo, fraude ou simulação, o que, entende, não ocorreu no presente caso.

Entretanto, tais argumentos não são capazes de afastar a responsabilidade da Coobrigada.

Como destacado pelo Fisco, a autuação não se fundamentou em subfaturamento ou simulação. Embora a Fiscalização tenha identificado que a empresa remetia mercadorias com valores muito abaixo dos praticados no mercado — circunstância que reforça o contexto fático —, o auto foi lavrado com base na regra de interdependência, a qual transfere a responsabilidade pelo ICMS/ST ao adquirente interdependente, nos termos da legislação mineira aplicável.

Conclui o Fisco que a discussão sobre simulação é irrelevante para o desfecho do lançamento: a responsabilização decorre da interdependência e do concurso para o não recolhimento do imposto, com fundamento no art. 21, inciso XII, da Lei nº 6.763/75 e no art. 124, incisos I e II, do CTN, independentemente de caracterização de ato simulado. Assim, a ausência de simulação não altera o resultado

do Auto de Infração, que permanece hígido pelos motivos já expostos, embora sua ocorrência reforce o interesse comum de ambas as empresas.

O art. 121, parágrafo único, inciso II do CTN prevê que o responsável tributário é sujeito passivo da obrigação principal, cuja obrigação decorre de disposição expressa da lei, sem que ele tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador.

Por outro lado, o art. 124, inciso II do CTN, prescreve que “*são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei*”. O parágrafo único desse artigo informa que a solidariedade não comporta benefício de ordem.

O art. 124 do CTN possibilita que a lei da pessoa política competente para tributar gradue a responsabilidade dos Coobrigados. Dos ensinamentos do prof. Hugo de Brito Machado, veja-se:

Diz o CTN que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (art. 124, inc. I) e também as pessoas expressamente designadas por lei (art. 124, inc. II).

As pessoas com interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação de pagar um tributo são solidariamente obrigadas a esse pagamento, mesmo que a lei específica do tributo em questão não o diga. É uma norma geral, aplicável a todos os tributos.

Também são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei, isto é, a lei pode estabelecer a solidariedade entre pessoas que não tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador do tributo.

Se há interesse comum, a solidariedade decorre do próprio Código Tributário Nacional. Independe de dispositivo da lei do tributo. Se não há interesse comum, a existência de solidariedade depende de previsão expressa da lei do tributo.”

(Machado, Hugo de Brito – Curso de Direito Tributário – 28ª Edição – Malheiros Editores – fl. 174)

No caso em discussão, a Coobrigada foi incluída no polo passivo da obrigação tributária com base no disposto no inciso XII do art. 21 da 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. (Grifou-se)

Como restou amplamente demonstrado, o fato de a remetente ter destacado o ICMS/ST de forma indevida, concorreu para que a destinatária deixasse de recolher o ICMS relativo à operação própria e de efetuar a retenção do ICMS devido por substituição tributária, devidos no momento das saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária. Ou seja, a Coobrigada concorreu para o não recolhimento do tributo, nos exatos termos do inciso XII do art. 21 da Lei nº 6.763/75.

Ao contrário do alegado pela Impugnante, tanto o relatório do Auto de Infração, quanto Relatório Fiscal Complementar, informa a motivação para eleição do coobrigado, qual seja, a empresa remetente Mega Vital Indústria e Comércio de Cosméticos Ltda, ao realizar o recolhimento do ICMS/ST indevidamente no momento da venda para a Uni Mega, concorreu para o não-recolhimento dos tributos por esta, no momento da saída das mercadorias para terceiro.

Correta, portanto, a eleição da Coobrigada para o polo passivo da autuação, nos termos do art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pelas Impugnantes, sustentou oralmente o Dr. Samuel Kayode Bamidele e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Cássia Adriana de Lima Rodrigues (Revisora) e Emmanuelle Christie Oliveira Nunes.

Sala das Sessões, 30 de junho de 2026.

Tarcísio Andrade Furtado
Relator

Dimitri Ricas Pettersen
Presidente