

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	25.196/25/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.003420076-51	
Impugnação:	40.010157348-54	
Impugnante:	Cosan Lubrificantes e Especialidades S.A. IE: 048001346.22-48	
Proc. S. Passivo:	Lígia Regini da Silveira/Outro(s)	
Origem:	DF/Montes Claros	

EMENTA

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL – BASE DE CÁLCULO – DESTAQUE A MENOR. Constatado que a Autuada consignou, nos documentos fiscais objeto de autuação, base de cálculo de ICMS/ST menor do que a prevista na legislação. **Infração caracterizada. Corretas as exigências da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75.**

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação fiscal de que a Autuada, uma das unidades da Cosan (também denominada “Moove”), Grupo responsável pela produção e distribuição de lubrificantes da marca Mobil no Brasil, contribuinte substituto tributário por força do Convênio ICMS nº 110/07 c/c art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, apurou incorretamente a base de cálculo do ICMS/ST incidente nas operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária destinadas à empresa Pacalub Comércio e Logística Ltda, no período de junho de 2021 a junho de 2023, promovendo o destaque a menor da BC ICMS/ST nos documentos fiscais.

As mercadorias objeto de autuação correspondem a lubrificantes da marca Mobil, constantes dos itens 7.0, 8.0 e 17.0 do Capítulo 6 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

O Fisco constatou que, em desacordo com o estabelecido no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, do Anexo XV do RICMS/02, nessas operações em análise, não houve a inclusão, na base de cálculo do ICMS/ST, de todos os encargos cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, relativos a cobrança/pagamento a título de “Concessão de Atuação”.

Tal cobrança é prevista no “Contrato de Distribuição de Combustíveis e Outras Avenças”, celebrado entre o estabelecimento matriz do Grupo “Cosan” (localizado no Estado do Rio de Janeiro - “Moove-Matriz”) e o estabelecimento destinatário, Pacalub Comércio e Logística Ltda, cujo acordo permite, em contrapartida à exigência do referido encargo, que a destinatária revenda com exclusividade os produtos da Cosan na área de abrangência definida no Anexo I (“Território”) do contrato.

Trata-se de PTA Complementar ao PTA nº 01.003418748-31, nos termos do art. 150, § 2º, do RPTA, pelo qual foram exigidos o imposto devido e a respectiva multa de revalidação, cuja responsabilidade tributária é estendida à empresa Pacalub Comércio e Logística Ltda, na condição de Coobrigada.

O presente processo foi lavrado para exigência somente da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, aplicável nas hipóteses de consignação de base de cálculo do ICMS/ST menor do que a prevista na legislação, tendo em vista que referida penalidade não se aplica à empresa destinatária das mercadorias.

Conforme esclarecimentos fiscais, “as operações que são objeto deste Auto de Infração foram realizadas pelo estabelecimento filial da Cosan de Uberlândia CNPJ 33.000.092/0132-28 Inscrição Estadual 048.001346.3155”, que foi baixada em 24/10/23. Dessa forma, o Fisco elegeu a Autuada, outro estabelecimento do Grupo Cosan, como Sujeito Passivo do presente lançamento.

A documentação anexa ao Auto de Infração refere-se a:

- Relatório Fiscal;
- Anexo 1 – Planilha de Apuração Multa Isolada – 2021 a 2023;
- Anexos 2 ao 4 – Planilhas de Apuração Base de Cálculo destaque a menor por Operação – 2021 a 2023;
- Anexos 5 ao 7 – Contratos de Distribuição 2015, 2020 e 2021;
- Anexo 8 – Valores Concessão Territorial 2021 a 2023;
- Anexos 9 e 10 – Auto de Intimação 286/2023 e respectivo atendimento;
- Anexo 11 – Relatório de Pesquisa – DICONF.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 151/270.

Requer, ao final, o acolhimento da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização comparece aos autos para juntada de documentos, conforme “Termo de Juntada de Documentos” de págs. 548/550.

Nessa oportunidade, o Fisco informa que as alegações da Defesa apresentadas em outro processo vinculado ao presente trabalho (PTA nº 01.003412464-31), relativas a equívocos na formação da base de cálculo de ICMS/ST, não atingem o lançamento em análise.

Apesar de não necessitar de qualquer modificação no lançamento, o Fisco optou por refazer as planilhas de apuração das exigências fiscais, “considerando individualmente cada item de produto comercializado, para assim seguir o mesmo padrão utilizado nos demais trabalhos fiscais que compõe o conjunto de Autos de Infração vinculados”.

Assim, o Fisco acrescenta a seguinte documentação:

- Anexo 12 - Apuração Multa Isolada – 2021 a 2023 – Novo;
- Anexos 13 ao 15 - Apurações por Operação – 2021 a 2023 – Novo;
- Anexo 16 - Inexistência de Diferenças (para demonstrar que não houve alteração no lançamento)
- Anexos 17 e 18 – Documentações Pacalub / Pacaluz / Idemitsu Lube / Cosan.

Regularmente cientificada sobre a retificação, a Autuada adita sua impugnação às págs. 552, manifestando-se sobre a ciência da juntada de documentos pelo Fisco.

Em seguida, a Fiscalização, em Manifestação de págs. 553/614, refuta as alegações da Defesa, requerendo, assim, a manutenção do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 615/636, opina, 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.

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação fiscal de que a Autuada, uma das unidades da Cosan (também denominada “Moove”), Grupo responsável pela produção e distribuição de lubrificantes da marca Mobil no Brasil, contribuinte substituto tributário por força do Convênio ICMS nº 110/07 c/c art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, apurou incorretamente a base de cálculo do ICMS/ST incidente nas operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária destinadas à empresa Pacalub Comércio e Logística Ltda, no período de junho de 2021 a junho de 2023, promovendo o destaque a menor da base de cálculo (BC) do ICMS/ST nos documentos fiscais.

As mercadorias objeto de autuação correspondem a lubrificantes da marca Mobil, constantes dos itens 7.0, 8.0 e 17.0 do Capítulo 6 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

O Fisco constatou que, em desacordo com o estabelecido no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, do Anexo XV do RICMS/02, nessas operações em análise constantes dos Anexos 2 a 4 do Auto de Infração (mais detalhadas nos Anexos 13 a 15 do Auto de Infração), não houve a inclusão, na base de cálculo do ICMS/ST, de todos os encargos cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, relativos a cobrança/pagamento a título de “Concessão de Atuação” ou “Concessão Territorial”.

Tal cobrança é prevista no “Contrato de Distribuição de Combustíveis e Outras Avenças”, celebrado entre o estabelecimento matriz do Grupo “Cosan” (localizado no Estado do Rio de Janeiro - “Moove-Matriz”) e o estabelecimento

destinatário, Pacalub Comércio e Logística Ltda, cujo acordo permite, em contrapartida à exigência do referido encargo, que a destinatária revenda com exclusividade os produtos da Cosan na área de abrangência definida no Anexo I (“Território”) do contrato.

Trata-se de PTA Complementar ao PTA nº 01.003418748-31, nos termos do art. 150, § 2º, do RPTA, pelo qual foram exigidos o imposto devido e a respectiva multa de revalidação, cuja responsabilidade tributária é estendida à empresa Pacalub Comércio e Logística Ltda, na condição de Coobrigada.

O presente processo foi lavrado para exigência somente da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, aplicável nas hipóteses de consignação de base de cálculo do ICMS/ST menor do que a prevista na legislação, conforme demonstrativo constante do Anexo 1 do Auto de Infração, tendo em vista que referida penalidade não se aplica à empresa destinatária das mercadorias.

Conforme esclarecimentos fiscais, “*as operações que são objeto deste Auto de Infração foram realizadas pelo estabelecimento filial da Cosan de Uberlândia CNPJ 33.000.092/0132-28 Inscrição Estadual 048.001346.3155*”, que foi baixada em 24/10/23. Dessa forma, o Fisco elegeu a Autuada, outro estabelecimento do Grupo Cosan, como Sujeito Passivo do presente lançamento.

No Relatório Fiscal, que compõe o Auto de Infração, o Fisco registra que as irregularidades identificadas no presente lançamento foram constatadas mediante:

1. Conferência de documentos fiscais emitidos pela Cosan (filial mineira baixada) e pela distribuidora Pacalub;
2. Análise dos “Contratos de Distribuição de Combustíveis e Outras Avenças” celebrados entre a Cosan-Matriz e sua Distribuidora exclusiva, Pacalub Comércio e Logística Ltda, I.E. 001.678951.0044 (Anexos 5 a 7 do Auto de Infração);
3. Apresentação, pela Cosan, dos valores mensais cobrados pela empresa, a título de Concessão Territorial, por meio de planilha fornecida em atendimento ao Auto de Intimação nº 286/2023 (Anexos 8 a 10 do Auto de Infração).

O Fisco acrescenta, ainda, que:

(...)

A autuada é substituta tributária nas saídas de lubrificantes destinados a Minas Gerais por ser uma das unidades da COSAN no Brasil, grupo responsável pela produção e distribuição de lubrificantes da marca “Mobil”, sujeitos, em sua maioria, à incidência de ICMS/ST, elencados nos itens 7.0, 8.0 e 17.0 do Capítulo 6, da Parte 2, do Anexo XV do Decreto 43.080/02 (RICMS-MG/2002).

Nesse sentido, a autuada retém e recolhe o ICMS devido nas operações subsequentes até a venda ao consumidor final do produto, em substituição aos demais contribuintes da cadeia econômica.

No entanto, houve recolhimento a menor do ICMS/ST em todas as operações elencadas no presente Auto de Infração porque a autuada não incluiu nas respectivas bases de cálculo do ICMS/ST os valores cobrados da PACALUB a título de “concessão de atuação”, conforme detalhado no presente trabalho.

A COSAN mantém Contrato de Distribuição celebrado com a PACALUB pelo qual a autuada concede à coobrigada o direito de atuar exclusivamente na venda dos produtos MOBIL em determinadas regiões com a condição de que a PACALUB pague à COSAN valores mensais a título de “concessão de atuação”.

A legislação tributária de Minas Gerais determina que qualquer encargo transferível ou cobrado do destinatário, ainda que por terceiros, deve ser incluído na base de cálculo do ICMS/ST (Art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 do Anexo XV do Decreto 43.080/02 – Regulamento do ICMS/MG).

(...)

Os Contratos de Distribuição celebrados entre o Sujeito Passivo e a PACALUB (anexados ao presente trabalho), tratam da área de abrangência (Território) em Minas Gerais, nos quais a PACALUB tem direito de atuar. O item 1.3 do Anexo I do Contrato de Distribuição estabelece que pela atuação no território estabelecido, sobre o qual se garante exclusividade de distribuição, a COSAN cobrará, a título de “Concessão de atuação”, valores apurados pela seguinte fórmula:

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

Verifica-se, pela leitura do Contrato de Distribuição firmado entre o Sujeito Passivo e a PACALUB, que os valores cobrados a título de “Concessão Territorial” consistem em verbas exigidas compulsoriamente pela COSAN, como condição indispensável ao fornecimento das mercadorias, tratando-se, portanto, de “outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário”, previsto no citado art. 19, inciso I, alínea b, item 3 do Regulamento do ICMS/MG. Os valores, portanto, devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS/ST.

Portanto, a PACALUB assume o significativo custo de 11,65% da sua Receita Líquida para ter direito à exclusividade na distribuição dos produtos da COSAN. Diante disso, não há dúvida de que os relevantes valores cobrados pela COSAN a título de “Concessão Territorial” compõem o Custo das Mercadorias

Vendas pela PACALUB. É certo, portanto, que os valores cobrados compõem o custo dos produtos e, conseqüentemente, são considerados na precificação para revenda.

Os valores pagos pela PACALUB à COSAN a título de “Concessão Territorial” estão detalhados por períodos mensais em Planilha (anexada ao presente trabalho) fornecida pela COSAN em atendimento à intimação do fisco estadual.

5.1) Informações relevantes:

- Neste Auto de Infração foram consideradas todas as operações de vendas da COSAN para a PACALUB nas quais houve destaque a menor do ICMS/ST em virtude de não inclusão, nas respectivas bases de cálculo, dos valores referentes à “concessão de atuação”.

- A PACALUB não mantém estoques de mercadorias. Assim, nas operações ocorridas entre COSAN e PACALUB os produtos são faturados pela COSAN à medida que as vendas são feitas pela PACALUB, em sistema “Just in time”;

- Em virtude do acima exposto, os valores de “Concessão Territorial” cobrados mensalmente pela COSAN foram rateados pelas vendas da COSAN para a PACALUB durante o mês a que se referem, de maneira que a base de cálculo de ICMS/ST de cada operação sofresse o ajuste necessário e proporcional ao respectivo valor de concessão territorial cobrado (vide Planilhas constantes nos ANEXOS I, II, III e IV.

- Com a inclusão, em cada operação, do respectivo valor relativo à “Concessão Territorial”, foi recalculado, também para cada operação, o respectivo valor devido a título de ICMS/ST, deduzindo-se, naturalmente, o valor destacado originalmente, conforme planilhas constantes dos Anexos I, II, III e IV. (Grifou-se).

(...)

No intuito de corroborar a irregularidade apurada, também foi acostado aos autos o “RELATÓRIO DE PESQUISA-DICONF” (Anexo 11 do Auto de Infração), lavrado pela Superintendência de Crédito e Cobrança da SEF/MG, que consiste, basicamente, no resultado de pesquisas atinentes, principalmente, às empresas Cosan Lubrificantes e Especialidades S/A e Pacalub Comércio e Logística Ltda.

Considerando que o presente processo compõe um conjunto de oito lançamentos tributários (PTAs n°s 01.003412464-31, 01.003413647-28, 01.003413866-83, 01.003414394-00, 01.003418748-31, 01.003420076-51, 01.003434645-17 e 01.003435876-19) lavrados contra estabelecimentos do Grupo Cosan, a Impugnante requer, preliminarmente, a “Reunião dos Processos para Julgamento Conjunto”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cumpra, de início, registrar que, não obstante a Defesa tenha suscitado esse assunto como preliminar, ele se funda em questão de mérito, e assim será tratado.

Conforme claramente mencionado pelo Fisco no Relatório Fiscal complementar ao Auto de Infração, citados processos versam sobre a mesma matéria e decorrem de uma mesma ação fiscal, motivo pelo qual todos eles se enquadram no conceito de PTAs vinculados, nos termos do art. 19 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos -RPTA.

Portanto, diante dos esclarecimentos fiscais que se encontram nos autos, de que todos esses processos serão tramitados e julgados em conjunto, resta prejudicado o pleito da Impugnante.

O Fisco salienta também que, em 2020, foi lavrado outro processo contra o mesmo Sujeito Passivo, PTA nº 01.001689806-55, envolvendo as mesmas infrações e mesmas penalidades do presente lançamento, porém, referente ao período de abril de 2016 a dezembro de 2018, o qual foi julgado procedente pelo Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais e se encontra atualmente em execução fiscal.

Em relação à acusação fiscal propriamente dita, a Impugnante informa que, de acordo com o “Contrato de Distribuição e Outras Avenças” (Anexo 5 do Auto de Infração), a Moove fornece produtos da Moove-MG para a Pacalub e, por meio da Moove-RJ:

- concede o direito de exclusividade na distribuição dos produtos em determinada área (“concessão territorial”), dentre outras obrigações;
- presta serviços tais como gerenciamento de sistemas de logística, treinamentos, consultoria, entre outros, aproveitando seu know how em favor do distribuidor para otimização de performance (“prestação de serviços”);
- administra determinadas despesas com contratações de ações e serviços de terceiros, compartilhados entre mais de um distribuidor, reembolsadas pela Pacalub (“reembolso de despesas”).

Acrescenta que, em contrapartida, a Pacalub remunera a Moove-MG pelos produtos adquiridos e remunera a Moove-Matriz pela exclusividade territorial e serviços prestados, fazendo a ela o devido reembolso em caso de despesas incorridas por sua ordem.

Registra também que, conforme se extrai de todo o material que compõe o trabalho fiscal, a diferença de ICMS/ST lançada no PTA nº 01.003418748-31 decorre “única e exclusivamente” dos valores pagos pela Pacalub, a título de “concessão territorial”, à empresa Cosan Lubrificantes e Especialidades S/A localizada no Rio de Janeiro/RJ (Matriz - CNPJ 33.000.092/0001-69), jamais à Autuada.

Assim, sustenta que, “em se tratando de ICMS, necessária e rigorosa a aplicação do princípio da autonomia dos estabelecimentos, previsto no art. 25 da Lei Complementar 87/96; art. 24 da Lei Estadual nº 6.763/1975 e no art. 59 do Decreto Estadual nº 43.080/2002 e na jurisprudência do C. Superior Tribunal de Justiça (“STJ”)”.

Destaca que esse foi “o contundente fundamento da r. decisão liminar proferida pelo MM. Juízo da 6ª Vara de Fazenda Pública da Comarca de Porto Alegre/RS para suspender a exigibilidade do controverso crédito de ICMS-ST em ação anulatória da Impugnante, que envolve questão juridicamente idêntica à presente (DOC. 03)”.

Acrescenta que, no mesmo sentido, “decidiu o MM. Juízo da 1ª Vara de Feitos Tributários do Estado da Comarca de Belo Horizonte/MG em decisão de caráter liminar em caso também da Impugnante (DOC. 03)”.

Aduz, ainda, que “os valores considerados pelo AIIM como base de cálculo do ICMS-ST são “receitas” de terceiro (MOOVE-RJ), o que evidencia a ofensa ao art. 142 do CTN por (i) erro na identificação do sujeito passivo e (ii) erro na determinação da matéria tributável e no cálculo do montante do tributo devido – o que compromete a validade do lançamento efetuado no AIIM”.

Noutra vertente, a Impugnante registra que o contrato firmado (Cosan/Pacalub) “possui natureza híbrida, contendo a (i) venda de mercadorias, (ii) concessão territorial e (iii) prestação de serviços”.

Assevera que, de acordo com os termos do contrato, “a MOOVE-RJ concedeu à PACALUB, temporária e onerosamente, o direito de atuação exclusiva em parte do território mineiro – e em todo o território mineiro a partir de 05.2021 – para fins de comercialização e distribuição dos produtos da marca”.

Afirma que “a única regra estipulada no CONTRATO é que a comercialização e negociação do produto sejam realizadas em território mineiro, não havendo qualquer impedimento para que a entrega ocorra em outro estado da federação”.

Destaca que, “em que pese a comercialização traga um evidente ganho de sinergia para ambas as partes, que se revela em um maior controle de qualidade e eficiência desde a produção até a chegada do produto ao consumidor final, há, em contrapartida, um custo de oportunidade”.

Esclarece que, “sendo a marca MOBIL (de titularidade da MOOVE) amplamente conhecida e estabelecida no mercado brasileiro e global, a renúncia ao direito pela MOOVE em firmar contrato com outras distribuidoras na área delimitada no contrato não deixa de se traduzir em uma desvantagem econômica, a qual é equilibrada pela remuneração devida pela distribuidora exclusiva à MOOVE-RJ”.

Defende que “a cessão do direito de exclusividade em determinada região à PACALUB não guarda vínculo direto e de dependência com a venda dos produtos”, tratando-se de uma relação “autônoma e independente que, se não existisse, ainda assim as partes poderiam pactuar pela continuidade das vendas dos produtos da MOOVE pela PACALUB”.

Frisa que “a remuneração da concessão territorial tem como parâmetro objetivo o desempenho em vendas do distribuidor, e que não se relaciona com a composição direta do custo da mercadoria”.

A Impugnante entende que, de acordo com o art. 155, inciso II, da Constituição Federal e art. 2º da Lei Complementar nº 87/96, a constituição do ICMS se sustenta no trinômio “*operação – circulação – mercadoria*” e que, “*considerando que a incidência de ICMS está circunscrita à circulação de mercadorias, não há autorização legal para cobrá-lo sobre outras materialidades econômicas como a concessão territorial*”.

Argumenta que “*não há fundamento para a autoridade fiscal afirmar que as parcelas relativas à concessão territorial devem integrar a base de cálculo do ICMS-ST por se tratar de “outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário”*”.

Reitera que “*o pagamento pela concessão territorial não é uma condição indispensável ao fornecimento da mercadoria, mas sim, uma condição indispensável à manutenção do direito de exclusividade territorial de atuação da PACALUB naquela localidade*”.

Reclama que “*a expressão “outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário” (art. 8, II. “b”, da LC 87/96) não confere ao Fisco a prerrogativa de arrecadar o ICMS sob toda e qualquer quantia que venha repercutir no valor final ajustado ao consumidor; sobretudo aquelas que não estão vinculadas ao fato gerador do imposto*”.

Destaca trechos de fundamentos extraídos de decisões judiciais que, segundo a Impugnante, se apresentam no mesmo sentido da defesa aqui apresentada.

Assim, conclui que, “*no presente caso, resta inequívoco que a “concessão territorial” paga pela PACALUB à MOOVE-Matriz não pode ser considerada “outros encargos” para compor a base de cálculo do ICMS-ST devido pela Impugnante*”.

Para corroborar seu entendimento, a Impugnante menciona decisões do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJSP) e do Tribunal Administrativo de Impostos e Taxas (TIT/SP).

Acrescenta, ainda, que o critério quantitativo da “concessão territorial” nada tem a ver com o produto fornecido pela Autuada, mas sim, com o faturamento da distribuidora, e que, se tal rubrica tivesse relação direta com o produto vendido pela empresa, ela “*seria calculada por exemplo, sobre a margem praticada pela distribuidora ou sobre um percentual do preço do produto*”.

Assevera que é “*impertinente e irrelevante*” a afirmação do Fisco de que “*os relevantes valores cobrados pela COSAN a título de “Concessão Territorial” compõem o Custo das Mercadorias Vendidas pela PACALUB*”.

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

Analisando o contrato firmado entre as partes envolvidas (Cosan/Pacalub), é clara a constatação de que, ao contrário do sustentado pela Defesa, a “Concessão Territorial” consiste sim em verba/encargo exigido compulsoriamente da Pacalub

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Comércio e Logística Ltda (destinatária das mercadorias objeto de autuação), como condição indispensável ao fornecimento de mercadorias pela Cosan.

Importa destacar a cláusula constante do contrato, que prevê a rescisão unilateral e sem aviso prévio, caso seja descumprido o pagamento da “concessão territorial”, bem como qualquer obrigação prevista no documento, nos termos do item 21.2, alíneas (i) e (iii), da Cláusula XXI (vide págs. 22 do contrato – Anexo 6 do Auto de Infração):

CLÁUSULA XXI **TÉRMINO E RESCISÃO**

(...)

21.2. Este Contrato também poderá ser rescindido, independentemente de qualquer aviso prévio, nas seguintes hipóteses:

- (i) Inobservância por quaisquer das Partes das obrigações estipuladas no presente Contrato;
- (ii) Em caso de falência, recuperação judicial ou extrajudicial;
- (iii) Na hipótese do Distribuidor incorrer em mora no pagamento de qualquer quantia devida à Cosan;

(...)

Encontra-se previsto, também, no instrumento contratual, que o término do acordo ensejará a interrupção do fornecimento de mercadorias da Cosan para a distribuidora Pacalub. Vide item 21.4, alínea (d), da mesma Cláusula XXI (págs. 23 do contrato – Anexo 6 do Auto de Infração):

(...)

21.4. Salvo se de outra forma estabelecido, mediante notificação de rescisão ou não renovação deste Contrato, por qualquer razão, as Partes concordam que os seguintes dispositivos regerão as condutas das mesmas:

(...)

(d) Após a data do término do Contrato, a Cosan não mais estará obrigada a entregar Produtos ao Distribuidor.

(...)

Vale registrar, ainda, que a falta de pagamento acarreta exigência de multa, juros e correção monetária, nos termos da alínea 1.3.3 do Anexo I do contrato (págs. 28 do contrato - Anexo 6 do Auto de Infração):

Anexo I **Do Território**

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1.3.3. Na hipótese de não pagamento dos valores devidos nos termos do item 1.3.2. acima na data do vencimento, estará o Distribuidor sujeito ao pagamento de multa moratória de 2% (dois por cento), juros moratórios de 1% (um por cento) ao mês e correção monetária de acordo com a variação positiva do IGP-M da FGV.

(...)

Pelo exposto, não resta dúvida de que a “concessão territorial”, conforme estipulado no documento contratual, é um encargo exigido compulsoriamente da distribuidora Pacalub como condição indispensável para continuidade do fornecimento de mercadorias, o que conduz à conclusão de que referida verba deve realmente compor a base de cálculo do ICMS/ST, considerando, inclusive, que são valores, indubitavelmente, suportados pelo consumidor final no preço da mercadoria.

Dessa forma, não procede a afirmação da Defesa de que a cobrança dos valores relativos à “concessão territorial” não guarda vínculo com o fornecimento dos produtos (fato gerador do ICMS).

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

Para tanto, são utilizadas algumas regras de fixação de base de cálculo que variam de produto a produto e cujas regras gerais, em observância ao art. 146 da Constituição da República de 1988 -CR/88, estão determinadas no art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, recepcionado pelos Convênios de ICMS celebrados pelo CONFAZ-Conselho Nacional de Política. Destaca-se aqui a legislação pertinente:

Constituição da República de 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar

(...)

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

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

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

(...)

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

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

Lei Complementar nº 87/96

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

(...)

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

(...) (grifou-se).

Convênio ICMS nº 52/17

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

(...)

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

(...) (grifou-se).

Anexo XV - Parte 1 RICMS/02

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

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

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

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

Conforme pontuado pelo Fisco, *“naturalmente, cada etapa da cadeia econômica agrega valor ao produto, seja na forma de margem de lucro, de insumos, de mão de obra, de marketing e outros até a chegada ao consumidor final, quando o produto recebe o valor final para o consumo, de forma que os valores agregados em cada etapa formam o preço de venda para a etapa seguinte e, conseqüentemente, a base de cálculo do ICMS”*.

Acrescenta que, *“da mesma forma, os valores pagos pelo distribuidor Pacalub a título de “concessão territorial” inevitavelmente contribuem para formação do valor final de venda dos produtos ao consumidor final”*.

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

Ressalta-se que a forma de apuração da “Concessão Territorial”, equivalente a 11,65% (onze vírgula sessenta e cinco por cento) da receita do distribuidor Pacalub, ou seja, percentual sobre os valores dos produtos comercializados pela empresa destinatária das operações objeto de autuação, reforça ainda mais a constatação de que se trata de rubrica que tem relação direta com o preço da mercadoria que chega ao consumidor final.

Vale mencionar, também, que, considerando que o preço de um distribuidor ainda receberá ao menos uma agregação antes de chegar ao preço oferecido ao consumidor final, espera-se que os valores das vendas do distribuidor Pacalub sejam bem menores do que a base de cálculo utilizada para apuração do ICMS/ST.

No entanto, conforme demonstrado pelo Fisco às págs. 20/22 da manifestação fiscal, os valores das vendas realizadas pela distribuidora Pacalub a seus clientes varejistas/atacadistas são expressivamente superiores aos valores de base de cálculo de ICMS/ST apurados pela Autuada com base nas notas fiscais objeto de autuação, que deveriam representar o preço final ao consumidor.

O Fisco complementa seu raciocínio, afirmando que, com efeito, se os valores das vendas da distribuidora Pacalub já ultrapassam os valores das bases de cálculo de ICMS/ST utilizados pela Cosan, *“significa dizer que algum valor, no decorrer da cadeia econômica, compôs o preço de venda dos produtos sem ser acrescido na base de cálculo do ICMS/ST”*.

Destaca, então, que a formação da base de cálculo, pela Cosan na venda dos produtos para a Pacalub, *“está distorcida e fora da realidade, contrariando frontalmente a lógica de tributação pela sistemática da Substituição Tributária imposta pela legislação tributária”* e que *“essa distorção, indubitavelmente, é causada pela não inclusão na base de cálculo dos valores relativos à “concessão territorial””*.

Tal conduta constituiu, verdadeiramente, uma afronta ao princípio da isonomia tributária, provocando uma concorrência desleal, que muito prejudica os demais contribuintes.

Dessa forma, o Fisco reforça que o presente trabalho encontra-se em conformidade com a legislação tributária, ao demonstrar que os valores pagos pela distribuidora Pacalub ao Grupo Cosan a título de “Concessão Territorial” compõem, inegavelmente, o preço dos produtos vendidos pela distribuidora Pacalub, se amoldando perfeitamente ao conceito de “outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário” para formação da base de cálculo do ICMS/ST, conforme previsto no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, do Anexo XV do RICMS/02.

Vale dizer, também, que o presente trabalho não está fundamentado no fato de que a empresa destinatária das mercadorias objeto de atuação tenha contabilizado as verbas pagas a título de “concessão territorial” nas Contas de “custo de mercadorias vendidas”, até porque a forma de contabilização não altera a natureza jurídica da verba. Trata-se apenas de um indício que reforça a constatação fiscal de que os valores pagos à Cosan compõem o custo dos produtos por ela comercializados, impactando diretamente na composição dos preços dos produtos vendidos pela distribuidora.

Outro ponto esclarecido pelo Fisco na manifestação fiscal é sobre algumas decisões judiciais apresentadas pela Defesa para justificar a não inclusão dos valores de “concessão territorial” na base de cálculo do ICMS/ST, as quais se referem a contratos de concessão (veículos automotores – Lei Ferrari) e a contratos de franquia empresarial, apesar de o “Contrato de Distribuição de Combustíveis e Outras Avenças” celebrado entre a Cosan-Matriz e a distribuidora Pacalub não ser regido pelas leis que tratam daqueles tipos de acordos comerciais (Lei nº 6.729/79 ou pela Lei nº 13.966/19).

O Fisco observa que citadas decisões judiciais *“foram proferidas no sentido de que as verbas questionadas (royalties, serviços de assessoria na divulgação de marca e produtos, treinamento de pessoal, vendas, marketing, etc) estariam no campo de incidência do ISS, na forma da Lei Complementar 116/2003 e da sua Lista de Serviços”*.

Verifica, contudo, que a “Concessão Territorial” não consta da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03. Acrescenta que, no “Contrato de Distribuição de Combustíveis e Outras Avenças”, não existe qualquer previsão de que a cobrança da “Concessão Territorial” se daria por meio de emissão de Nota Fiscal de Prestação de Serviço, e que, nos autos, não foi verificada a existência de qualquer nota fiscal de serviço que comprove o destaque de ISS nos pagamentos referentes à “Concessão Territorial”.

Destaca-se que, ainda que a “Concessão Territorial” fosse sujeita ao ISS, os respectivos valores iriam compor o preço de venda do produto ao consumidor final,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

compondo, portanto, a base de cálculo do ICMS/ST, como ocorre com os royalties relativos à franquia:

RICMS/02 - Anexo XV - Parte 1

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

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

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

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

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

Registra-se que todas as decisões judiciais apresentadas pela Defesa, a fim de reforçar seu entendimento de que a rubrica “Concessão Territorial” não poderia compor a base de cálculo do ICMS/ST, não produzem efeito vinculante ao presente trabalho, restando, portanto, prejudicada qualquer análise mais aprofundada da questão.

Importa reproduzir os seguintes destaques do Fisco:

- A cobrança/recebimento da “concessão territorial” é feita pela Matriz da autuada COSAN S.A (mesma raiz de CNPJ) e não por outra empresa, como ocorre com as franqueadoras por exemplo, que cobram a taxa de franquia (Royalties) através de uma empresa de Franchising e comercializa os produtos por outra empresa, com CNPJ distinto.

- A “concessão territorial” não está listada na Lista de Serviços sujeitos ao ISS.

- Ao contrário dos encargos relativos à assessoria, treinamento de pessoal, marketing, administração e outros, a “concessão territorial” é um encargo que tem relação direta com a operação de compra e venda dos produtos.

Pelo exposto e principalmente pelo estabelecido na legislação tributária, não há como negar que a “concessão territorial” deve compor a base de cálculo do ICMS/ST.

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

De acordo com a legislação tributária específica ao caso concreto (item 3 da alínea “b” do inciso I do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02), a base de cálculo da substituição tributária será o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquias e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria.

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

Ressalta-se que o contrato de distribuição de combustíveis foi firmado entre a distribuidora Pacalub e o estabelecimento “Matriz” da “Cosan Lubrificantes e Especialidades S/A”, cujo efeito se estende a todos os estabelecimentos do grupo empresarial, uma vez que os produtos foram disponibilizados/fornecidos à Pacalub por meio da filial mineira do Grupo Cosan, de acordo com o disposto na Cláusula I, que trata do objeto do contrato (págs. 2 do contrato – Anexo 6 do Auto de Infração):

CLÁUSULA I

OBJETO

1.1. Pelo presente Contrato, Cosan e Distribuidor concordam que este adquira os Produtos da Cosan, com a finalidade de revendê-los na área geográfica estabelecida no Anexo I (“Território”), que devidamente rubricado pelas Partes integra o presente Contrato para todos os fins de direito.

1.2. Os Produtos serão disponibilizados pela Cosan, para retirada pelo Distribuidor ou por transportador autônomo por este indicado, necessariamente em estabelecimento da Cosan localizado no Território.

(...)

Em relação ao documento acostado aos autos pelo Fisco, constante do Anexo 11 do Auto de Infração, também denominado “Memorando DICONF”, a Impugnante afirma que ele foi elaborado para descaracterizar o contrato firmado entre a Cosan e a distribuidora Pacalub.

Reclama que as operações sequer foram investigadas com intimações das empresas para esclarecimentos.

Sustenta que *“as alegações trazidas pela d. Fiscalização são extremamente rasas e não correspondem à realidade dos fatos, de modo que uma análise mais detida das operações realizadas pelas empresas em questão seria suficiente para comprovar a sua regularidade e idoneidade”*.

Acrescenta que nenhum dos supostos indícios apresentados pelo Memorando é suficiente para embasar a existência de grupo econômico entre a Pacalub e a Pacaluz Comércio e Logística Ltda (“Pacaluz”) com a finalidade de reduzir a base de cálculo do ICMS/ST, embora ambas as empresas estejam localizadas no mesmo endereço.

Defende que, no presente caso, não restou configurado qualquer prejuízo causado pela relação entre “Pacalub” x “Pacaluz” às operações realizadas entre a “Moove” e a “Pacalub” que tivesse o condão de invalidar o contrato, e que *“a Pacaluz sequer foi parte contratante, caracterizando-se como terceira estranha ao contrato firmado entre Pacalub e Cosan e, conseqüentemente, à relação sobre a qual referido contrato estende seus efeitos”*.

Ainda em relação ao Memorando, a Impugnante comenta que ele *“apresenta lista de notas fiscais que supostamente comprovam a comercialização, pela PACALUB, de lubrificantes em municípios no Estado de Goiás, território que seria exclusivo da EP Distribuidora de Lubrificantes Peças e Filtros Ltda”*.

Diante disso, a Impugnante esclarece que *“sobre as referidas notas fiscais, em que pese a entrega dos produtos tenha se dado no Estado de Goiás, toda a negociação ocorreu no Estado de Minas Gerais”*, tratando-se, portanto, *“de compras realizadas no Estado de Minas Gerais para entrega em outro Estado, não havendo que se falar em descumprimento do contrato por parte da Pacalub”*.

Registra que, conforme planilha de vendas faturadas pela “Pacalub” entre 2016 e 2023, anexadas à impugnação, as operações indicadas pelo Fisco representam *“percentual irrisório (0,002039%) frente a todas as vendas realizadas no período”*, concluindo, então, que, *“ainda que se pudesse falar em descumprimento do contrato, o que se admite apenas para fins de argumentação, este corresponderia à exceção e não a regra, como tenta fazer crer a d. Fiscalização”*.

No entanto, mais uma vez, não merecem ser acolhidas as razões da Defesa.

Em relação ao memorando, conforme análise do Fisco, de págs. 25/51 da Manifestação Fiscal, são vários documentos/informações que demonstram que as empresas “Pacaluz” e “Pacalub” formam um grupo econômico com compartilhamento de recursos humanos e físicos, caracterizando total confusão patrimonial.

Trata-se de um conteúdo que retrata fatos obtidos por diligências e pesquisas a banco de dados, não necessitando, portanto, de esclarecimentos do contribuinte, como reclama a Defesa.

São várias questões abordadas pelo Fisco, algumas extraídas do memorando, que revelam que a distribuidora “Pacalub”, de fato, ignorou as cláusulas de “exclusividade territorial” previstas no contrato, sem, contudo, ser penalizada nos moldes previstos no documento contratual.

Também não procede a alegação da Defesa de que, em relação às operações da distribuidora Pacalub destinadas a outros Estados, elas não seriam propriamente vendas realizadas em outros Estados, e sim vendas “negociadas” em Minas Gerais cujas “entregas” foram feitas fora da sua região de atuação, o que não descaracteriza a “exclusividade territorial”.

Pelas notas fiscais constantes dos autos, verifica-se, com clareza, que se trata de negociações efetivamente estabelecidas com contribuintes localizados em outra unidade da Federação.

Ademais, a Defesa não apresenta qualquer documento hábil a comprovar sua alegação e desconstituir os elementos constantes dos documentos fiscais.

O “Memorando DICONF” registra, também, a existência, no período de 2018 a 2022, de mais uma empresa que ocupava o mesmo endereço da Filial mineira e da distribuidora Pacalub (inclusive na “Sala 02”), denominada Idemitsu Lube South America Ltda.

Trata-se de empresa que promoveu a venda de produtos similares de outra marca, sendo, portanto, concorrente da “Cosan” e da “Pacalub”, sem que nenhuma das empresas tenha manifestado qualquer objeção.

Conforme pontuado pelo Fisco, a partir das informações contidas no Relatório de Pesquisa DICONF, é possível verificar, ainda, que a empresa Idemitsu Lube South America Ltda, além de ocupar o mesmo endereço declarado pela Impugnante, *“promoveu todas as suas operações sem ter empregados registrados em seu nome, o que permite a conclusão de que a própria PACALUB (ou PACALUZ) é que cuidava da distribuição dos produtos concorrentes, contrariando frontalmente o Item 1.3 da Cláusula I do CONTRATO DE DISTRIBUIÇÃO E OUTRAS AVENÇAS”* – págs. 2 do documento contratual – Anexo 6 do Auto de Infração.

No que se refere a tais informações, a Impugnante pontua que *“o local em que a IDEMITSU se encontrava cadastrada no período mencionado no relatório foi objeto de contrato de locação firmado entre a PACALUZ (e não a PACALUB) e a empresa FERNÃO DIAS LOGÍSTICA EIRELLF”*.

Refutando as alegações da Defesa, o Fisco demonstra em sua manifestação fiscal que a empresa Idemitsu Lube South America Ltda permaneceu no mesmo endereço da “Pacalub” no período de 12/06/18 a 26/04/22, sendo que o Contrato de Locação firmado entre “Pacaluz” e Fernão Dias Logística (Contrato apresentado pela Impugnante/Autuada – DOC. 5) teve início em 01/06/15 com duração de 48 (quarenta e oito) meses, encerrando-se, portanto, em 31/05/19.

Ou seja, os serviços de logística supostamente prestados pela empresa Fernão Dias Logística se encerraram em 31/05/19, mas as operações da empresa Idemitsu Lube South America Ltda continuaram sendo realizadas no mesmo endereço da “Pacalub” e da “Cosan” até 26/04/22.

O Fisco demonstra, também, que referido Contrato de Locação não poderia ter sido renovado, uma vez que “a empresa FERNÃO DIAS LOGÍSTICA LTDA efetivamente encerrou suas atividades na RUA ALEXANDRE BARRETO CAVALCANTI, 64, em 09/04/2019”, isto é, encerrou as atividades antes do fim do contrato de locação.

Portanto, o Fisco concluiu que as movimentações da empresa Idemitsu Lube South America Ltda foram feitas pela “Pacalub” e/ou “Pacaluz”, inclusive com o conhecimento da própria Autuada que também ocupava o mesmo endereço.

Quanto aos argumentos trazidos pela Defesa relacionados a contrato firmado com a empresa “EP DISTRIBUIDORA”, nota-se que se trata de questões alheias ao presente processo, restando, portanto, prejudicada a análise.

Em que pese a extensa discussão acerca do “Memorando DICONF”, fundamental destacar que referido documento não foi elaborado para sustentar a presente autuação. Ele apenas reforça as irregularidades constatadas pelo Fisco.

Ainda que tenha havido o suposto cumprimento do contrato firmado entre a Cosan e a Pacalub, como defende a Impugnante, tal circunstância não interfere na acusação fiscal.

A presente autuação já se apresenta devidamente motivada pela legislação tributária, restando evidente que a rubrica “Concessão Territorial” compõe o preço da mercadoria ao consumidor final, devendo, portanto, compor a base de cálculo do ICMS/ST, nos termos do item 3 da alínea “b” do inciso I do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02.

Não há dúvidas de que se trata de um encargo cobrado do destinatário, ainda que por terceiros, vinculado ao fornecimento do produto.

Verifica-se, então, que se encontra correta a exigência fiscal constante dos autos, referente à Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, em razão de consignação no documento fiscal valor de base de cálculo menor do que a prevista na legislação:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

(...)

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação

ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas “a” e “b” deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

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

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

Em relação à multa isolada aplicada, a Impugnante alega que ela “*se revela indevida em razão do Princípio da Consunção (ou da absorção), uma vez que o suposto ilícito foi absorvido pelo ilícito maior de não recolhimento do tributo*”, lembrando que “*além da multa isolada exigida neste AIIM, a d. Fiscalização lavrou o AIIM nº 01.003418748-31 em que exige da Impugnante a multa de revalidação*”, pela falta de recolhimento do ICMS/ST.

Defende que “*a manutenção da multa isolada de 20% sobre a diferença apurada configura inequívoco bis in idem, vez que já houve a aplicação da multa de revalidação no AIIM principal nº 01.003418748-31*”.

Cita decisão do Superior Tribunal de Justiça – STJ e de “*tribunais administrativos*”, no sentido de ser reconhecido o princípio da consunção.

No entanto, novamente, não procedem os argumentos da Defesa.

Com efeito, a multa de revalidação exigida no PTA complementar nº 01.003418748-31 se refere a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS/ST. Já a multa capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75 (Multa Isolada) foi exigida nestes autos pelo descumprimento de obrigação acessória, ao consignar no documento fiscal valor de base de cálculo menor do que a prevista na legislação.

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

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

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO -

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

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

Lei nº 6.763/75

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

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

No tocante ao pedido de aplicação do permissivo legal, para cancelamento ou redução da penalidade por descumprimento de obrigação acessória, nos termos do art. 177 do RICMS/23, ou § 3º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, insta registrar que o benefício não pode ser aplicado ao caso presente, em razão da vedação constante do inciso II do mesmo art. 177, ou do item 3 do § 5º do art. 53 da Lei nº 6.763/75:

RICMS/23

Art. 177 - A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, desde que a decisão não tenha sido tomada pelo voto de qualidade e a situação não se enquadre nas seguintes hipóteses:

(...)

II - cometimento de infração tenha sido praticada com dolo ou da qual tenha resultado falta de pagamento do tributo;

(...) (Grifou-se).

Lei nº 6.763/75

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

§ 3º- A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

§ 5º - O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

(...)

3. em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo.

(...) (Grifou-se).

Correta, portanto, a aplicação da penalidade isolada na exata medida prevista na legislação tributária deste estado.

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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante Cosan Lubrificantes e Especialidades S.A., sustentou oralmente a Dra. Lígia Regini da Silveira e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen e Emmanuelle Christie Oliveira Nunes.

Sala das Sessões, 18 de março de 2025.

**Cássia Adriana de Lima Rodrigues
Relatora**

**Cindy Andrade Morais
Presidente / Revisora**

CS/D