

Acórdão: 23.270/19/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001127167-23  
Impugnação: 40.010146679-75  
Impugnante: Aston Indústria Internacional de Cosméticos Ltda  
IE: 001037335.00-66  
Origem: DF/Divinópolis

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – BASE DE CÁLCULO.** Constatada a utilização indevida da Margem de Valor Agregado – MVA nas remessas de mercadorias, pela Autuada – empresa fabricante de produtos cosméticos e perfumaria – para o Centro de Distribuição Aston Group Ltda. (atacadista), empresas interdependentes, conforme dispõe o art. 114, inciso I, Parte 1 do Anexo XV, do RICMS/02. A alegação da Defesa de que possuía contrato formal de franquia com a destinatária, não restou comprovada nos autos. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação e Multa Isolada previstas no art. 56, inciso II c/c § 2º, I e art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre a constatação de recolhimento a menor do ICMS/Substituição Tributária, no período de junho de 2017 a setembro de 2018, em função de aplicação da Margem de Valor Agregado – MVA - em desacordo com a legislação tributária, nas remessas de mercadorias, pela Autuada – empresa fabricante de produtos cosméticos e perfumaria – para o Centro de Distribuição Aston Group Ltda. (atacadista), empresas interdependentes, conforme dispõe o art. 114, inciso I, Parte 1, do Anexo XV, do RICMS/02. A empresa aplicou a MVA prevista no item 3, da alínea b, do inciso I, do art. 19, da Parte 1, do Anexo XV, do mesmo diploma legal.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação e Multa Isolada previstas respectivamente no art. 56, inciso II c/c § 2º, I e art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 55/58, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 95/97.

A Câmara de Julgamento exara o Despacho Interlocutório de fls. 101, o qual é respondido pela Autuada às fls. 104/181.

A Fiscalização manifesta-se a respeito às fls. 183/184.

**DECISÃO**

23.270/19/3ª

Conforme anteriormente relatado, a presente autuação versa sobre a constatação de recolhimento a menor do ICMS/Substituição Tributária, no período de junho de 2017 a setembro de 2018, em função de aplicação da Margem de Valor Agregado – MVA - em desacordo com a legislação tributária, nas remessas de mercadorias, pela Autuada – empresa fabricante de produtos cosméticos e perfumaria – para o Centro de distribuição Aston Group Ltda. (atacadista), empresas interdependentes, conforme dispõe o art. 114, inciso I, Parte 1 do Anexo XV, do RICMS/02. A empresa aplicou a MVA prevista no item 3, da alínea b, do inciso I, do art. 19, da Parte 1, do Anexo XV, do mesmo diploma legal.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação e Multa Isolada previstas respectivamente no art. 56, inciso II c/c § 2º, I e art. 55, inciso VII, alínea c da Lei nº 6.763/75.

Primeiramente, cumpre destacar que o instituto da substituição tributária é o regime de recolhimento de tributo que define ao substituto, em virtude de lei, no lugar do devedor principal - o substituído, a responsabilidade pelo recolhimento de tributo.

No direito pátrio, a matéria é regulada pelo §7º, do art. 150, da Constituição Federal de 1988, inserido pela EC nº 3, de 17/03/93, dispondo que:

**Constituição Federal:**

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

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

Complementando a matéria, a Lei Complementar nº 87, de 13/9/96, em atendimento ao disposto nos arts. 155, § 2º, XII, “b” e 146, inciso III, “a”, da CF/88, dispôs, em seu art. 6º, que:

**Lei Complementar nº 87/96:**

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

### Lei nº 6.763/75

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

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

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subsequentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

Assim, o ICMS/ST foi exigido da Autuada, com fulcro no disposto no art. 113, § 2º, inciso II, do Anexo XV, do RICMS/02, reproduzido a seguir:

### RICMS/02

#### **ANEXO XV**

#### **CAPÍTULO XVIII**

#### **DAS OPERAÇÕES COM COSMÉTICOS, PERFUMARIA, ARTIGOS DE HIGIENE PESSOAL E DE TOUCADOR**

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.

(...)

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

I - (...)

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

No caso dos autos, as operações, objeto da autuação, foram destinadas ao Centro de Distribuição Aston Group Ltda. (segundo consta da relação de fls. 19/25), que é empresa de pequeno porte – EPP, optante pelo regime do Simples Nacional,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

conforme evidenciam os documentos de fls. 13 e 17. Além disso, as empresas, remetente (Autuada) e destinatária, são interdependentes, consoante demonstram os documentos de fls. 14/15 dos autos, nos termos do art. 115, inciso I do Anexo XV do RICMS/02, que define:

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

I - uma delas, por si, seus sócios ou acionistas, e respectivos cônjuges e filhos menores, for titular de mais de 50% (cinquenta por cento) do capital da outra;

II - uma delas tiver participação na outra de 15% (quinze por cento) ou mais do capital social, por si, seus sócios ou acionistas, bem assim por intermédio de parentes destes até o segundo grau e respectivos cônjuges, se a participação societária for de pessoa física;

III - uma mesma pessoa fizer parte de ambas, na qualidade de diretor, ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação;

E relativamente à base de cálculo prevista para as operações em questão, encontra-se esta disciplinada no art. 114, inciso I do referido Anexo XV do RICMS/02, nos seguintes termos:

Art. 114 - Na remessa das 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 para estabelecimento varejista, para microempresa ou empresa de pequeno porte, de empresa interdependente, exceto em se tratando de exploração mediante contrato formal de franquia, a base de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária prevista no item 3 da alínea "b" do inciso I do art. 19 da Parte 1 deste Anexo será calculada:

***Efeitos de 1º/01/2016 a 31/03/2017 - Redação dada pelo art. 1º, e vigência estabelecida pelo art. 19, III, ambos do Dec. nº 46.931, de 30/12/2015:***

Art. 114. Na remessa das 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 para estabelecimento varejista de empresa interdependente, exceto em se tratando de exploração mediante contrato formal de franquia, a base de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária será calculada:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - em se tratando de operação interna, adotando-se como margem de valor agregado (MVA) o percentual de 177,19% (cento e setenta e sete inteiros e dezenove centésimos por cento); e

Assim, como a Autuada não observou a margem de valor agregada (MVA), evidenciada, a Fiscalização exigiu a complementação do ICMS/ST, conforme planilhas de fls. 34/42.

A Autuada alega, em sua Impugnação, em síntese:

(...)

- que a autuação se baseou no art. 114, inciso I, do Anexo XV, do RICMS, porém, é necessário atentar que o próprio dispositivo prevê uma exceção para o caso de exploração mediante contrato formal de franquia;

- que esse é justamente o modelo de negócio que adota, portanto, suas operações foram realizadas ao amparo da legislação vigente;

- que a Fiscalização não lhe solicitou tais contratos de franquia, sendo surpreendida com o AI;

- pede pela improcedência do lançamento, anexando, às fls.68 a 88, contratos de franquia dos anos de 2016,2017 e 2018, firmados entre as empresas Aston Indústria Internacional de Cosméticos Ltda e Centro de Distribuição Aston Group Ltda.

(...)

A Fiscalização se manifesta, sob os seguintes argumentos:

(...)

- que as empresas Aston Indústria Internacional de Cosméticos Ltda e Centro de Distribuição Aston Group Ltda são empresas interdependentes, como prevê o inciso I, artigo 115, do anexo XV, do RICMS.

- que no inciso I, artigo 114, do anexo XV está prevista a MVA de 177,19% nas remessas de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária de empresas interdependentes – exceto em se tratando de exploração mediante contrato formal de franquia, sendo que nas remessas para a empresa Centro de Distribuição Aston Group Ltda, a autuada estava usando – erroneamente – a MVA prevista no item 3, da alínea b, do inciso I, do artigo 19, da parte I, do anexo XV.

- que nenhum dos três contratos de franquia referentes aos anos de 2016, 2017 e 2018,

apresentados pela Autuada, contém registro público, apenas autenticação com datas de 06/11/2018;

- que o Código Civil dispõe, em seu artigo 221, que a transmissão creditícia ou de direitos deve revestir-se de formalidades, entre as quais o registro público, na hipótese de ser oponível a terceiros;

- que o contrato cria obrigações entre as partes, mas para que tais obrigações possam atingir terceiros, é necessário que esteja registrado, portanto, como tais contratos não têm registro público, perante ao Fisco não tem validade jurídica alguma.

(...)

Ocorre, todavia, em relação à argumentação utilizada pela Fiscalização, que a Lei nº 8.955/94, que dispõe sobre o contrato de franquia empresarial (franchising), prevê em seu art. 6º, que o contrato de franquia terá validade independentemente de ser levado a registro perante cartório ou órgão público.

Por outro lado, a referida norma legal prescreve vários outros requisitos que devem conter o contrato de franquia, bem como direitos e obrigações para ambas as partes - franqueador e franqueado.

Desta forma, a conversão do julgamento em interlocutório, teve por objetivo esclarecer se os contratos de franquia apresentados pela Defesa, se adequam aos termos da lei que rege a matéria, sendo solicitado que a Autuada apresentasse:

- 1) Circular de Oferta de Franquia, formalizada à Franqueada, conforme previsto nos contratos;
- 2) documentos comprobatórios do recebimento das taxas de franquia, conforme cláusula 8ª dos referidos contratos;
- 3) documentos comprobatórios do recebimento dos royalties mensais, até o dia 10 de cada mês, durante a vigência dos contratos, relativamente ao faturamento bruto do mês anterior, conforme cláusula 8ª e § 2º;
- 4) Relatório Resumo de Movimento, elaborado pela Franqueada, para cada mês de vigência dos contratos, enviado até o 5º dia do mês subsequente, conforme parágrafo primeiro da cláusula 8ª;
- 5) documentos comprobatórios do recebimento da Contribuição de Marketing, para cada mês de vigência dos contratos, conforme cláusula 8ª, III;
- 6) prestação anual de conta à Franqueada, relativamente ao período de vigência dos contratos, de acordo com o parágrafo único do item 3 da cláusula 8ª e os registros contábeis das operações.

A Autuada junta os documentos de fls. 104/181.

A Fiscalização se manifesta, argumentando:

- que nenhum dos documentos comprobatórios solicitados pela Câmara foram apresentados, ou seja,

extrato; TED; transferências ou depósitos bancários ou qualquer outro documento que comprove a existência do contrato de franquia;

- que o Autuado apresenta apenas impressos referentes a circular de franquia, relatórios e resumos de movimento, que poderiam ser elaborados em qualquer data;

- conclui que não existia contrato de franquia na época dos fatos geradores em questão, pedindo pela procedência do lançamento.

Diante da legislação posta e pela análise dos documentos apresentados pela Autuada, na tentativa de comprovar a existência de contrato de franquia entre ela e a empresa destinatária das operações, objeto da autuação, conclui-se:

1) na fase impugnatória, foram apresentados apenas os contratos de franquia, que não se prestam a tal fim, por não comprovarem as obrigações ali firmadas, tampouco a sua preexistência aos fatos geradores em questão;

2) em cumprimento ao interlocutório, foram juntados aos autos:

a) A Circular de Oferta de Franquia, que se refere, tão somente, ao modelo de contrato padrão de seu sistema de franchising (fls. 105/137);

b) documento intitulado “Relação de Contas a Receber”: Trata-se de um relatório de relação de contas a receber, onde consta, mês a mês (desde 01/2016 até 12/2018), sob a rubrica “uso de marca” e “franquia sob faturamento”, em nome do Centro de Distribuição Aston Group Ltda., **valores em aberto ou a vencer**, com faturamento mínimo ou próximo ao mínimo, previsto nos contratos de franquia (como royalties). Note-se que, tais valores, conforme mencionado, não foram, de fato, pagos, embora nos contratos de franquia apresentados conste cláusula no sentido de que a inadimplência, por período superior a 6 (seis meses), dará causa a rescisão do contrato (§ 3º da Cláusula 8ª). Portanto, os referidos documentos não se prestam ao fim proposto de comprovar a existência dos contratos de franquia, preexistentes aos fatos geradores constantes do presente PTA;

c) documento intitulado “Resumo de Movimento”: trata-se de recibo, mês a mês, com declaração do Centro de Distribuição Aston Group Ltda., de *prestação de contas referente a vendas passíveis de royalties*, assinados pela Autuada e pelo CD, com vr faturado e 0,5% de royalty. Todavia, tais documentos não demonstram, por si só, que, de fato, ocorreram tais pagamentos ou que foram firmados na data constante em cada um deles;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

d) razão (referente ao exercício de 2018), onde constam lançamentos de receita de royalties e uso da marca, sem identificação do franqueado. Logo, da mesma foram, nada comprovam.

Ademais, não parece fazer sentido existir um contrato de franquia entre a indústria e um centro de distribuição interdependente, visto que o referido sistema de franquia, visa a cessão do direito de uso da marca ou patente, associado ao direito de distribuição exclusiva ou semi-exclusiva do produto e o próprio centro de distribuição, obviamente, já fará a distribuição dos produtos, sendo ambos – a indústria remetente e o destinatário -, inclusive, interdependentes.

Dessa forma, a Impugnante não logrou êxito em comprovar as suas alegações, razão pela qual, reputam-se corretas as exigências de ICMS/ST, bem como das Multas de Revalidação e Isolada, de acordo com o demonstrativo de fls. 44.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Lilian Cláudia de Souza (Revisora) e Erick de Paula Carmo, que o julgavam parcialmente procedente, para excluir a majoração da Multa de Revalidação. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 11 de junho de 2019.**

**Cindy Andrade Moraes  
Relatora**

**Eduardo de Souza Assis  
Presidente**

T

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

---

Acórdão:	23.270/19/3ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.001127167-23	
Impugnação:	40.010146679-75	
Impugnante:	Aston Indústria Internacional de Cosméticos Ltda	
	IE: 001037335.00-66	
Origem:	DF/Divinópolis	

---

Voto proferido pela Conselheira Lilian Cláudia de Souza, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

No presente caso foi aplicada a majoração da Multa de Revalidação em virtude do **recolhimento a menor** do tributo devido, todavia, o art. 56, §2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 delimita que a penalidade somente poderá ser cobrada em dobro nos casos de **ausência de retenção/pagamento** do imposto, é ver:

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

(...)

§ 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;

Ora, o Direito Tributário deve se pautar pelo princípio da legalidade estrita, também conhecida como legalidade cerrada, ou ainda, como princípio da tipicidade tributária por parte da doutrina. Tal princípio, insculpido no art. 150, inciso I, CF delimita que nenhum tributo poderá ser criado ou majorado sem lei em sentido estrito que o estabeleça.

O art. 97, inciso V, CTN, por sua vez, ao regulamentar o princípio da tipicidade, determina que as multas tributárias também devem respeito ao aludido princípio, que, conforme já salientado, se constitui como um dos pilares do Direito Tributário.

Deste modo, não se pode admitir a aplicação de majoração de penalidade ao sujeito passivo quando não expressamente prevista na legislação de regência, isto porque, em nenhum momento, a Lei Mineira delimita a possibilidade de majoração da multa em casos de recolhimento ou retenção do imposto a menor, mas em outras

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

oportunidades o legislador estadual fez questão de delimitar tal possibilidade, como por exemplo, no art. 56, 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:

I - havendo espontaneidade no recolhimento do principal e dos acessórios antes da inscrição em dívida ativa, nos casos de falta de pagamento, pagamento a menor ou intempestivo do imposto, observado o disposto no § 1º deste artigo, a multa de mora será de: (Grifou-se)

Ora, se o Fisco se pauta na legalidade tributária, como deve ser feito, no momento da constituição do crédito tributário, este mesmo princípio deve ser respeitado no momento da escolha dos dispositivos legais aplicáveis às penalidades impostas ao sujeito passivo.

E, no caso específico das multas tributárias, o Código Tributário Nacional, em seu art. 112, dispõe expressamente que as leis tributárias, que definem infrações ou lhe comina penalidades, devem ser interpretadas de maneira mais favorável ao contribuinte, é o que a doutrina denomina de “*in dubio pro contribuinte*”, muito semelhante ao princípio do direito processual penal na fase processual do “*in dubio pro reo*”:

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.

E, conforme denota-se do relatório do Auto de Infração, uma das irregularidades constatadas é a de que o Contribuinte reteve e recolheu a menor o ICMS/ST devido ao Estado de Minas Gerais. Em outras palavras, houve a retenção/recolhimento do tributo, mas em montante menor que o devido, e não ausência de recolhimento ou ausência de retenção do tributo.

Desta feita, como os tipos “não retenção” ou “falta de pagamento”, previstos no § 2º, inciso I do art. 56 da Lei nº 6.763/75 não podem ser equiparados ao ato praticado pela Contribuinte conforme capitulado no Auto de Infração, qual seja, reter e recolher a menor o tributo, com fulcro no art. 112 do CTN, conclui-se que esta majoração, em relação a tal item, deve ser excluída da autuação, por não se aplicar a espécie.

Isto posto, julgo parcialmente procedente o lançamento fiscal para excluir a majoração da Multa de Revalidação do inciso I do §2º do art.56 da Lei nº 6.763/75, nos

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

casos em que houve recolhimento a menor do imposto devido por substituição tributária, segundo os fundamentos jurídicos que integram o presente voto vencido.

**Sala das Sessões, 11 de junho de 2019.**

**Lilian Cláudia de Souza  
Conselheira**

CC/MG