

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.128/22/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001648909-70
Impugnação: 40.010150828-31
Impugnante: L'Oreal Brasil Comercial de Cosméticos Ltda
IE: 001003321.02-25
Proc. S. Passivo: Bárbara Nonato Sczesny/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS – NCONEXT/RJ

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - COSMÉTICOS/PERFUMARIA/HIGIENE PESSOAL - EMPRESAS INTERDEPENDENTES. Constatada a retenção e o recolhimento a menor do ICMS/ST devido pela Autuada, estabelecida no estado do Rio de Janeiro, na condição de substituto tributário por força do Protocolo ICMS nº 191/09 (revogado pelo Protocolo ICMS nº 54/17), nas remessas interestaduais para contribuintes varejistas mineiros, estabelecimentos interdependentes, conforme disposto no art. 115, inciso IX, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, em razão da composição da base de cálculo do ICMS/ST a menor. Reformulação do lançamento efetuada pela Fiscalização. Infração parcialmente caracterizada nos termos do art. 114, inciso II do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA. Constatou-se falta de retenção e de recolhimento do ICMS/ST referente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), incidente nas operações internas com mercadorias previstas no inciso VI do art. 2º do Decreto nº 46.927/15. Lançamento reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST, relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM) e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS/ST, na saída de mercadorias relacionadas no Capítulo 20 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, com destino a empresas varejistas no Estado, em razão da interdependência entre o remetente e os destinatários das mercadorias, prevista no inciso IX do art. 115 da Parte 1 do mesmo Anexo XV do RICMS/02, no período de 01/01/16 a 30/10/19.

A retenção e o recolhimento a menor se deu em razão de a Autuada ter apurado incorretamente a base de cálculo do ICMS/ST ao deixar de aplicar a Margem de Valor Agregado Ajustada – MVA Ajustada definida no art. 114, inciso II da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

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

Foi exigido também o adicional de alíquotas de ICMS/ST referente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), conforme previsto no inciso VI do art. 2º do Decreto nº 46.927/15.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 34/65, sob os seguintes argumentos, em apertada síntese.

Alega, preliminarmente, a nulidade do Auto de Infração em razão da eleição errônea do Sujeito Passivo da obrigação tributária, visto que a Impugnante foi considerada substituta tributária do ICMS devido nas operações subsequentes em razão de Protocolos de ICMS nºs 191/09 e 54/17, celebrado entre os estados. Entretanto, nos termos do art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 – é o estabelecimento destinatário da mercadoria que será o responsável pelo imposto devido ao estado de Minas Gerais a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente não efetuar a retenção do imposto ou efetua-la a menor.

Entende que o Fisco cometeu erro na identificação do sujeito passivo, infringindo o disposto no art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, sendo, portanto, nulo o Auto de Infração.

No mérito, sustenta que *“ao passo que a legislação estabelece uma hipótese de interdependência que considera o volume de compras globais do adquirente em determinado exercício, a mesma não estabelece uma forma minimamente exequível para que a Impugnante pudesse checar previamente o volume de vendas globais daquele destinatário – tal informação, é certo, guarda-se de nítido sigilo fiscal”*.

Informa que se dedica à comercialização de produtos de higiene e toucador a destinatários em todo o território nacional, incluindo diversos salões de beleza, mas que tal relacionamento não significa que possa exigir dos adquirentes de seus produtos um demonstrativo com a composição anual de suas compras para, com isso, checar uma eventual condição de interdependência entre ambas.

Conclui que é completamente inexecutável a legislação que não possibilita aos contribuintes o conhecimento prévio da íntegra das condições em que se enquadra para poder efetuar o pagamento do tributo de maneira correta. E que somente teve ciência da condição de interdependência por meio do presente Auto de Infração (item 8.4 do Anexo I).

Destaca que outro aspecto a ser considerado é que a despeito de o ICMS/ST ser atribuído por responsabilidade ao remetente das mercadorias, ele é incluído no seu preço para que o ônus recaia sobre o adquirente. Assim, ao ser impossibilitada de calcular o ICMS na forma requerida pela legislação, ficou a Impugnante impedida de repassar para o preço da mercadoria o ICMS/ST ao adquirente, ofendendo assim, o princípio da não cumulatividade atinente ao referido imposto.

Alega que a exigência do exercício de uma obrigação não prevista na legislação mineira (controle do volume de vendas do adquirente) infringe o art. 22 da Lei nº 13.515/00 (Código de Defesa do Contribuinte de Minas Gerais).

Aduz que a hipótese de interdependência prevista no inciso IX do art. 115 do Anexo XV do RICMS/02 não possui substrato em qualquer diploma legal, seja na Lei Complementar nº 87/96, seja na Lei nº 6.763/75, seja em convênios e protocolos que regulam a substituição tributária em âmbito nacional. Ao contrário, a Lei nº 6.763/75 (art. 13, § 18) prevê hipóteses de interdependência mais restritas do que as estabelecidas no RICMS/02.

Diz que o referido dispositivo traz hipóteses clássicas de interdependência, previstas também na legislação do IPI.

Destaca que os Protocolos de ICMS nº 191/09 e 54/17, que regulam a situação particular da Impugnante, também não trazem a hipótese de interdependência prevista na legislação de Minas Gerais. No caso, a Impugnante, revestindo-se da condição de substituto se submete às regras do protocolo firmado entre os estados no âmbito do Confaz e não às regras do estado de destino. E ainda que se diga que o Convênio ICMS nº 42/18 que, atualmente, traz as regras uniformizadoras da substituição tributária no âmbito nacional, estabeleça que o sujeito passivo por substituição deva observar a legislação do estado de destino das mercadorias comercializadas (cláusula quarta), ele não traz qualquer regra sobre interdependência, além de ter sido celebrado ao final de 2018, o que, somente vincularia a situação ora analisada após a sua edição.

Aduz que o Convênio ICMS nº 52/17, por meio de sua cláusula sexta, inciso V, buscou introduzir diversas regras de configuração de interdependência, no que diz respeito ao presente caso, trazendo norma semelhante à legislação mineira (alínea “h”).

Assevera que as condições impostas às operações entre empresas interdependentes são normas de caráter antielisivo e, nesse sentido, somente devem ser aplicadas aos casos em que há efetivo risco de elisão fiscal e, sempre por lei, em razão da estrita legalidade que rege o direito tributário brasileiro.

Diz que a criação de tal norma decorre da possibilidade de manipulação da base de cálculo, na hipótese em que há efetivo vínculo entre as partes relacionadas (remetente e destinatário), em eventual configuração de grupo econômico que possa contaminar a livre formação dos preços e condições comerciais. Entretanto, tal regra acabou por impactar, de forma negativa e ilegal, situações em que não há efetiva relação de interdependência, quando o contribuinte vendedor de boa-fé realiza suas operações sem qualquer vínculo societário com o adquirente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Argumenta que a norma convencional replicada no RICMS/02 interfere na livre formação de preços e na livre concorrência de mercado.

Aduz que não se verifica, no presente caso, a erosão da base de cálculo do imposto e que, nesse sentido, uma simples comparação entre os preços praticados com os destinatários considerados interdependentes – objeto da presente autuação – com os preços praticados com partes “independentes” chega-se à conclusão de que não houve nenhuma manipulação de preços de vendas às partes supostamente favorecidas (conforme doc. 05 em anexo).

Alega que a base de cálculo presumida adotada pelo Fisco para fins de cálculo do ICMS/ST e o FEM resulta em valores absurdos, longe da realidade praticada pelos varejistas na venda a consumidor final. E que, nessa situação, incidindo a ST sobre um valor muito acima daquele efetivamente praticado pelo varejista, resultar-se-ia num direito de ressarcimento por este último, conforme previsto na própria legislação de Minas Gerais, adaptada ao entendimento do STF sobre a não definitividade do ICMS/ST.

Alega que, assim como a regra de interdependência aplicada ao caso, a própria MVA majorada não possui amparo legal.

Sustenta que a LC nº 87/96 (art. 8º, § 4º) prevê que as MVAs para fins de determinação da base de cálculo do ICMS/ST devem ser estabelecida com base nos preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem, ou através de elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para a sua fixação serem previstos em lei. Para tanto, o Convênio ICMS nº 70/97 dispõe sobre os critérios de fixação e revisão das MVAs aplicáveis à mensuração da base de cálculo do ICMS/ST.

Diz que, para boa parte dos produtos considerados na autuação (xampus, condicionadores, tinturas), a MVA original vigente (aplicável na operação interna) estabelecida na legislação mineira varia de 34,55% (trinta e quatro inteiros e cinquenta e cinco centésimos por cento) - (tinturas) a 53,93% (cinquenta e três inteiros e noventa e três centésimos por cento) - (condicionadores), tendo sido elas utilizadas pela Impugnante nas vendas aos adquirentes mineiros, devidamente ajustadas à operação interestadual, e, quando aplicável, a produtos importados.

Questiona qual a base utilizada para fins de se estabelecer, que numa operação entre partes interdependentes, deva ser utilizada a MVA de 177,19% (cento e setenta e sete inteiros e dezenove centésimos por cento). Diz que esse percentual, a despeito do fixado no Protocolo Confaz nº 191/09, que, inclusive foi revogado, não possui amparo em lei, em pesquisa de preços ou em qualquer outro ato normativo que justifique sua aplicação, devendo este ser afastado do caso concreto da presente autuação.

Aduz que não há relação de interdependência entre a Impugnante e o Sr. Amaury Alves da Silva, o qual é representante comercial desta, razão pela qual, recebia produtos da categoria profissional para fins de demonstração e fidelização de outros clientes da empresa em território mineiro.

No tocante às penalidades aplicadas, alega que são indevidas, excessivas, ofendem aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e finalidade, além da multa isolada ser nitidamente confiscatória.

Alega a impossibilidade da cobrança concomitante da multa de revalidação e da multa isolada, visto que estariam sendo exigidas em duplicidade sobre um mesmo ato, qual seja, a suposta apuração a menor do ICMS/ST, devendo ser aplicado ao caso, o princípio da consunção. E que este estaria, ainda que de forma indireta, refletido no art. 211 do RICMS/02 que prevê que “será aplicada a multa mais grave, quando forem as infrações conexas com a mesma operação”.

Por fim, alega que seria inaplicável juros sobre a multa, sendo estes aplicáveis somente sobre o valor principal do débito decorrente do não recolhimento do tributo, em razão do disposto no art. 3º do Código Tributário nacional – CTN.

Acosta os documentos de fls. 66/172.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Reformulação do Lançamento e do Aditamento à Impugnação

A Fiscalização, por meio do Ofício nº 242/20/N-CONEXT/RJ, de fls. 173, informa que o lançamento foi reformulado. Acosta o demonstrativo de fls. 174/176, Relatório Fiscal Contábil de fls. 177/191 e a mídia de fls. 192, contendo os Anexos 2, 3, 4 e 5 reformulados.

Regularmente cientificada sobre a retificação, a Autuada adita sua impugnação às fls. 194/229.

Argumenta que, após análise do Anexo 1 – Relatório Fiscal, observou-se que tanto a autuação fiscal original quanto a presente reformulação possuem os mesmos números. E que da análise comparativa entre o item 8-Demonstrativo do crédito tributário do Anexo 1 e o DCMM é possível constatar que os valores do ICMS/ST e da FEM foram reduzidos.

Segue analisando mês a mês as planilhas (anexos 2 e 3) e conclui que foram excluídas as notas fiscais cujas operações foram destinadas a Amaury Alves da Silva, em acatamento aos argumentos da Defesa.

Reitera os demais argumentos da impugnação inicial.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 285/297, refuta as alegações da Defesa.

Na oportunidade, informa que verificou a procedência das alegações da Defesa, no tocante ao destinatário Amaury Alves da Silva, que afasta, na operação interestadual, a responsabilidade do remetente de reter e de recolher o ICMS/ST nas suas remessas de mercadorias relacionadas no item 20 (cosméticos) da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, para tal foi considerado apenas as notas fiscais do período em o mesmo não tinha Inscrição Estadual.

Requer, ao final, a procedência do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário.

Da Instrução Processual

A Assessoria do CCMG determina a realização da diligência de fls. 300/301, para que o Fisco emita o Termo de Reformulação do Lançamento, observando as orientações do Manual de Orientação do Crédito Tributário.

A Fiscalização acosta às fls. 302/303 dos autos o Termo de Reformulação do Lançamento, esclarecendo que, em acatamento parcial da Impugnação, promoveu a reformulação do crédito tributário para exclusão das notas fiscais destinadas à pessoa física Amaury Alves Silva, CPF 015.808.066-19, conforme relação anexa.

Acosta novo DCMM às fls. 304/306 e novo Relatório Fiscal Contábil, às fls. 307/321 e a mídia de fls. 322.

Reaberta vista, a Impugnante comparece às fls. 323/326, enquanto a Fiscalização manifesta-se às fls. 356/368.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 371/391, opina, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 302/322 dos autos.

DECISÃO

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

Conforme relatado, a autuação versa sobre a retenção e o recolhimento a menor do ICMS/ST, na saída de mercadorias relacionadas no Capítulo 20 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, com destino a empresas varejistas no Estado, em razão da interdependência entre o remetente e os destinatários das mercadorias, prevista no inciso IX do art. 115 da Parte 1 do mesmo Anexo XV do RICMS/02, no período de 01/01/16 a 30/10/19.

A retenção e o recolhimento a menor se deu em razão de a Autuada ter apurado incorretamente a base de cálculo do ICMS/ST ao deixar de aplicar a Margem de Valor Agregado Ajustada – MVA Ajustada definida no art. 114, inciso II da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

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

Foi exigido também o adicional de alíquotas de ICMS/ST referente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), conforme previsto no inciso VI do art. 2º do Decreto nº 46.927/15.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Instruem os autos, dentre outros os seguintes documentos: Autos de Início de Ação Fiscal – AIAF (fls. 02/06), Auto de Infração (fls. 07/13); Relatório Fiscal (fls. 14/20) e a mídia de fls. 31, contendo os seguintes anexos:

- Anexo 2 – Relatório de Apuração do ICMS/ST;
- Anexo 3 – Demonstrativo de Cálculo do ICMS/ST;
- Anexo 4 – Relatório de Apuração do FEM;
- Anexo 5 - Demonstrativo de Cálculo do FEM;
- Anexo 6 – Amostragem de documentos fiscais.

Inicialmente, a Impugnante alega nulidade do Auto de Infração, sob o argumento de que houve eleição errônea do sujeito passivo da obrigação tributária, visto que a Impugnante foi considerada substituta tributária do ICMS devido nas operações subsequentes em razão de Protocolos de ICMS n°s 191/09 e 54/17, celebrado entre os estados.

Alega que, nos termos do art. 15 do Anexo XV do RICMS/02, é o estabelecimento destinatário da mercadoria o responsável pelo imposto devido ao estado de Minas Gerais a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente não efetuar a retenção do imposto ou efetuá-la a menor.

Nesse sentido, alega que teria ocorrido erro na identificação do sujeito passivo, infringindo o disposto no art. 89 do RPTA.

Entretanto, tal argumento se confunde com o mérito propriamente dito e assim será tratado.

A Autuada, estabelecida no estado do Rio de Janeiro, tem como atividade principal o comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria, portanto, é contribuinte substituto tributário por força dos Protocolos ICMS n° 191/09 e 54/17 (cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador), nos termos do art. 13 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, em relação às mercadorias elencadas no item 20 da Parte 2 do mesmo Anexo XV. Confira-se:

Anexo XV do RICMS/02

Parte 1

Art. 13. A responsabilidade prevista no artigo anterior aplica-se também ao remetente não-industrial situado em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, que realizar operação interestadual para destinatário situado neste Estado, ainda que o imposto tenha sido retido anteriormente para outra unidade da Federação.

Parte 2

20. PRODUTOS DE PERFUMARIA E DE HIGIENE PESSOAL E COSMÉTICOS

Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

20.1 Interno e nas seguintes unidades da Federação: Alagoas (Protocolo ICMS 54/17), Amapá (Protocolo ICMS 54/17), Distrito Federal (Protocolo ICMS 54/17), Mato Grosso (Protocolo ICMS 54/17), Paraná (Protocolo ICMS 54/17), Rio de Janeiro (Protocolo ICMS 54/17), Rio Grande do Sul (Protocolo ICMS 54/17) e São Paulo (Protocolo ICMS 36/09).

Vale destacar que a previsão da responsabilidade solidária do contribuinte destinatário da mercadoria (substituído) não retira do substituto a condição de responsável pelo pagamento do imposto, ora exigido.

A Autuada é empresa interdependente das destinatárias mineiras, nas operações com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária com âmbito de aplicação 20.1 e 20.3 de que trata o capítulo 20 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em razão do disposto no inciso IX do art. 115, c/c o art. 113 do mesmo Anexo XV. Confira-se:

RICMS/02 - Anexo XV

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.

(...)

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.

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. 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, exceto as operações que destinarem a mercadoria para estabelecimento varejista."

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - o destinatário da mercadoria for estabelecimento varejista;

(...)

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).

Depreende-se dos dispositivos acima transcritos que, nos casos em que a empresa remetente, nas operações com as mercadorias de que trata o capítulo 20 da Parte 2 deste Anexo, destinada a estabelecimento varejista, quando caracterizada a interdependência entre os estabelecimentos, aplica-se o regime de substituição tributária, sendo, como no presente caso, a remetente, ora Autuada, responsável pela retenção e recolhimento do imposto devido por substituição tributária.

Portanto, não há que falar que houve eleição errada do sujeito passivo da autuação.

Constatou o Fisco que a Autuada fez a retenção e o recolhimento do ICMS devido por substituição tributária a menor, em razão de não ter aplicado a MVA prevista no art. 114 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 nas operações com estabelecimento interdependente varejista.

A Impugnante alega que *“ao passo que a legislação estabelece uma hipótese de interdependência que considera o volume de compras globais do adquirente em determinado exercício, a mesma não estabelece uma forma minimamente exequível para que a Impugnante pudesse checar previamente o volume de vendas globais daquele destinatário – tal informação, é certo, guarda-se de nítido sigilo fiscal”*. E que somente teve ciência da condição de interdependência por meio do presente Auto de Infração.

Ademais, entende que a exigência do exercício de uma obrigação não prevista na legislação mineira (controle do volume de vendas do adquirente) infringe o art. 22 da Lei nº 13.515/00 (Código de Defesa do Contribuinte de Minas Gerais).

Sustenta que a hipótese de interdependência prevista no inciso IX do art. 115 do Anexo XV do RICMS/02 não possui substrato em qualquer diploma legal, seja na Lei Complementar nº 87/96, seja na Lei nº 6.763/75, seja em convênios e protocolos que regulam a substituição tributária em âmbito nacional. Ao contrário, a Lei nº 6.763/75 (art. 13, § 18) prevê hipóteses de interdependência mais restritas do que as estabelecidas no RICMS/02.

Aduz a Impugnante que os Protocolos de ICMS nº 191/09 e 54/17, que regulam a situação particular da Impugnante, também não trazem a hipótese de interdependência prevista na legislação de Minas Gerais. No seu entendimento, no caso, a Impugnante, revestindo-se da condição de substituto se submeteria às regras do protocolo firmado entre os estados no âmbito do Confaz e não às regras do estado de destino.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Destaca que, ainda que se diga que o Convênio ICMS nº 42/18 que, atualmente, traz as regras uniformizadoras da substituição tributária no âmbito nacional, estabeleça que o sujeito passivo por substituição deva observar a legislação do estado de destino das mercadorias comercializadas (cláusula quarta), ele não traz qualquer regra sobre interdependência, além de ter sido celebrado ao final de 2018, o que, somente vincularia a situação ora analisada após a sua edição.

Segue a Defesa afirmando que o Convênio ICMS nº 52/17, por meio de sua cláusula sexta, inciso V, buscou introduzir diversas regras de configuração de interdependência, no que diz respeito ao presente caso, trazendo norma semelhante à legislação mineira (alínea “h”).

Assevera que as condições impostas às operações entre empresas interdependentes são normas de caráter antielisivo e, nesse sentido, somente devem ser aplicadas aos casos em que há efetivo risco de elisão fiscal e, sempre por lei, em razão da estrita legalidade que rege o direito tributário brasileiro.

Diz que a criação de tal norma decorre da possibilidade de manipulação da base de cálculo, na hipótese em que há efetivo vínculo entre as partes relacionadas (remetente e destinatário), em eventual configuração de grupo econômico que possa contaminar a livre formação dos preços e condições comerciais. Entretanto, tal regra acabou por impactar, de forma negativa e ilegal, situações em que não há efetiva relação de interdependência, quando o contribuinte vendedor de boa-fé realiza suas operações sem qualquer vínculo societário com o adquirente.

Entretanto não lhe cabe razão como se verá.

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

Constituição da República

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

(...)

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

Lei Complementar nº 87/96

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

(...)

Por sua vez, o art. 115 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 enumera várias hipóteses em que é definida a relação de interdependência entre estabelecimentos, aplicando-se ao caso presente aquela prevista em seu inciso IX, *in verbis*:

RICMS/02 - Anexo XV

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

50% (cinquenta por cento) do seu volume total de aquisições.

Por oportuno, cabe ressaltar que os critérios adotados pelo legislador mineiro seguem, de modo idêntico, aqueles impostos pela legislação federal referente ao IPI (art. 612, inciso III do Decreto nº 7.212/10). Veja-se:

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

(...)

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

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

CONVÊNIO ICMS 142/18, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2018

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

CONVÊNIO ICMS 52, DE 7 DE ABRIL DE 2017

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

§ 1º A unidade federada que instituir o regime de substituição tributária nas operações interestaduais a ela destinadas, deverá instituí-lo, também, em relação às operações internas, aplicando-se, no que couber, o disposto neste convênio.

§ 2º Os acordos firmados entre as unidades federadas poderão estabelecer normas específicas ou complementares às estabelecidas neste convênio.

Oportuno destacar que o Convênio ICMS nº 81/93, vigente até 31/12/17, revogado pelo Convênio ICMS nº 52/17, vigente a partir de 1º/01/18, já trazia em sua cláusula oitava idêntica redação:

Cláusula oitava. O sujeito passivo por substituição observará as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria.

Em face do acima disposto, não se pode acatar o argumento de que como o Convênio ICMS nº 142/18 não traz qualquer regra sobre interdependência, além de ter sido celebrado ao final de 2018, somente vincularia a situação ora analisada após a sua edição, visto que as disposições contidas nos arts. 113 e seguintes da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 encontram-se vigentes, antes mesmo do período autuado.

Assim, cabe ao substituto tributário observar as normas da legislação do estado destinatário das mercadorias.

Nesse sentido, tampouco tem efeito de afastar a acusação fiscal as situações de interdependência previstas no § 18 do art. 13 da Lei nº 6.763/75.

Conforme demonstrado pelo Fisco no item 8.4 do Relatório Fiscal (fls. 28/29), a Autuada é empresa interdependente das empresas destinatárias varejistas mineiras relacionadas no “Demonstrativo da Interdependência” (interdependência caracterizada nos termos do art. 115, inciso IX da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02), visto que as varejistas mineiras adquiriram mais de 50% (cinquenta por cento) do seu volume total de aquisições da Autuada, nos exercícios de 2015, 2016, 2017 e 2018.

Ademais, tampouco se sustenta o argumento da Impugnante de que desconhecia a situação de interdependência entre ela e seus destinatários, como destacado pelo Fisco em sua manifestação fiscal:

(...) ao contrário exposto pela Impugnante, a própria apresentou, espontaneamente, contratos de exclusividade e de comodato com os destinatários para o qual, a mesma, informa que não tem condições de saber sua movimentação de compras. Assim fica claro, que a Impugnante não só tem o domínio das atividades como, também vincula a EXCLUSIVIDADE destes conforme print abaixo:

(...)

Noutra toada, alega a Defesa que não se verifica no presente caso a erosão da base de cálculo do imposto e que, nesse sentido, uma simples comparação entre os preços praticados com os destinatários considerados interdependentes – objeto da presente autuação – com os preços praticados com partes “independentes” demonstraria que não houve nenhuma manipulação de preços de vendas às partes supostamente favorecidas (conforme doc. 05 em anexo).

Segue a Defesa questionando a base de cálculo adotada pelo Fisco para fins de cálculo do ICMS/ST e o FEM que, no seu entendimento, resultaria em valores longe da realidade praticada pelos varejistas na venda a consumidor final.

Alega que, assim como a regra de interdependência aplicada ao caso, a própria MVA majorada não possui amparo legal.

Nesse sentido, sustenta a Defesa que a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 8º, § 4º, prevê que as MVAs para fins de determinação da base de cálculo do ICMS/ST deve ser estabelecida com base nos preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem, ou através

de elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para a sua fixação serem previstos em lei. Para tanto, o Convênio ICMS nº 70/97 dispõe sobre os critérios de fixação e revisão das MVAs aplicáveis à mensuração da base de cálculo do ICMS/ST.

Aduz que, para boa parte dos produtos considerados na autuação, a MVA original vigente (aplicável na operação interna) estabelecida na legislação mineira varia de 34,55% - (trinta e quatro inteiros e cinquenta e cinco centésimos por cento) - (tinturas) a 53,93% - (cinquenta e três inteiros e noventa e três centésimos por cento) - (condicionadores), tendo sido elas utilizadas pela Impugnante nas vendas aos adquirentes mineiros, devidamente ajustadas à operação interestadual, e, quando aplicável, a produtos importados.

A Impugnante questiona qual a base utilizada para fins de se estabelecer a MVA de 177,19% (cento e setenta e sete inteiros e dezenove centésimos por cento) a ser aplicada na determinação da base de cálculo em operação entre partes interdependentes. Diz que esse percentual, a despeito do fixado no Protocolo Confaz nº 191/09, que, inclusive foi revogado, não possui amparo em lei, em pesquisa de preços ou em qualquer outro ato normativo que justifique sua aplicação, devendo este ser afastado do caso concreto da presente autuação.

Entretanto, ao contrário do entendimento da Impugnante, os argumentos por ela utilizados não têm o condão de elidir o feito fiscal.

Primeiro, há que se destacar que é vedado a este Conselho de Contribuintes negar aplicação de ato normativo, 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).

No caso em discussão, a base de cálculo de cálculo da substituição tributária foi apurada observando o disposto no art. 19, inciso I, subalínea “b.3” do Anexo XV do RICMS/02.

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

I - em relação às operações subsequentes:

a) tratando-se de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, o preço estabelecido;

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 -

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

Como exposto anteriormente, a Autuada, uma vez caracterizada como empresa interdependente, nos termos do art. 115, inciso IX da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, deve observar o disposto no art. 114, incisos I e II do Anexo XV do RICMS/02, na apuração da base de cálculo do ICMS/ST, conforme redação vigente no período autuado:

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:"

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

II - em se tratando de operação interestadual, adotando-se a MVA ajustada conforme disposto no § 5º do art. 19, desta Parte, utilizando-se o percentual estabelecido no inciso I como MVA ST original.

(Grifou-se).

Destaque-se, que a MVA de 177,19 % (cento e setenta e sete inteiros e dezenove centésimos por cento), utilizada na operação interna, será ajustada, conforme disposto no § 5º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, no caso de operação interestadual, de acordo com a previsão contida no inciso II do art. 114 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Ao contrário das afirmações da Defesa, a norma em comento não é ilegal, tratando-se de uma norma geral antielisiva que, sem negar validade ao negócio jurídico

de compra e venda praticado pela Impugnante, atua no campo da eficácia tributária da norma, moldando apenas os efeitos jurídicos específicos que decorrerão desse negócio no que tange ao ICMS/ST.

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

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

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

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

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

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

As normas previstas no parágrafo único do art. 113 e no art. 115 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS são normas antielisivas específicas, já que trazem o

catálogo dos fatos geradores/condições que se sub-rogam ao ato praticado pelo sujeito passivo, as quais têm por objetivo evitar que eventuais participações societárias ou relações comerciais entre empresas de titularidade diversa possam ser usadas objetivando a economia do ICMS devido por substituição tributária, por meio da utilização de uma base de cálculo de substituição tributária que não corresponde ao valor médio da mercadoria a consumidor final.

(Grifou-se).

Portanto, correta a apuração fiscal da base de cálculo do ICMS devido por substituição adotando-se para o presente caso, a MVA prevista no inciso II do art. art. 114 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

No tocante ao argumento da Defesa de que não haveria relação de interdependência entre a Impugnante e o Sr. Amaury Alves da Silva, visto que este é representante comercial dela, este foi acatado pelo Fisco, tendo realizada a exclusão das notas fiscais destinadas à pessoa física Amaury Alves Silva, CPF 015.808.066-19, conforme Termo de Reformulação do Lançamento.

Diante do exposto, corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75.

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

Decreto nº 46.927/15

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

(...)

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

(...)

Lei nº 6.763/75

Art. 12-A. Fica estabelecido, para os fins do disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República, com vigência até 31 de dezembro de 2019, o adicional de dois pontos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

percentuais na alíquota prevista para a operação interna que tenha como destinatário consumidor final, contribuinte ou não do imposto, com as mercadorias abaixo relacionadas, inclusive quando a alíquota for fixada no regulamento do imposto:

(...)

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

A Impugnante sustenta que é indevida a cobrança concomitante da multa de revalidação e da multa isolada, visto que estariam sendo exigidas em duplicidade sobre um mesmo ato, qual seja, a suposta apuração a menor do ICMS/ST, devendo ser aplicado ao caso, o princípio da consunção, segundo o qual a infração mais grave absorve a menos grave.

Entretanto, não lhe cabe razão.

Com efeito, a multa prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55 da citada lei (Multa Isolada), inciso VII, foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR) (GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55 da mencionada lei.

Também não assiste razão à Autuada quando argui que seria inaplicável juros sobre a multa, sendo estes aplicáveis somente sobre o valor principal do débito decorrente do não recolhimento do tributo, em razão do disposto no art. 3º do CTN. Isso porque o art. 113 do CTN estabelece a descrição de quais parcelas compõem o crédito relacionado à obrigação principal:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela prevista no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§3º A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

(Grifou-se).

Percebe-se que para o legislador o crédito tributário pode ser composto por três parcelas: I) o crédito decorrente da obrigação principal, II) o crédito gerado em razão de penalidade pecuniária decorrentes dessa obrigação principal e III) o crédito eventualmente decorrente do descumprimento de obrigação acessória.

Citado por Leandro Paulsen, o Professor Eurico Marcos Diniz de Santi, assim esclarece:

A obrigação principal, criação de expediente técnico-jurídico, congrega em um só objeto, em uma só relação jurídica, mediante a operação de soma ou união de relações, os objetos das relações patrimoniais: relação jurídica tributária, relação jurídica da multa pelo não-pagamento, relação jurídica de mora e relação jurídica sancionadora instrumental, prática esta que, se, de um lado, facilita a integração e cobrança do débito fiscal, de outro, dificulta o discernimento das várias categorias e regimes jurídicos díspares que compõem a denominada obrigação tributária principal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A redação do art. 161 do CTN prevê que *o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta*, ou seja, a redação do dispositivo permite concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre o crédito e ao se referir a crédito, evidentemente o dispositivo está tratando de crédito tributário, que conforme definido pelo citado art. 113, decorre da obrigação principal onde se incluiu tanto o valor do tributo devido como a penalidade dele decorrente.

No âmbito da regulamentação dada à matéria pela legislação ordinária, cita-se o art. 226 da Lei nº 6.763/75 e ainda os arts. 2º e 3º da Resolução SEF nº 2.880/97, que disciplinaram o assunto:

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.

Resolução SEF nº 2.880/97

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).

Art. 3º Os juros de mora, ressalvada a hipótese do artigo 5º, serão calculados no momento do pagamento do crédito tributário.

Os dispositivos supratranscritos preveem a aplicação de juros de mora sobre a totalidade do crédito tributário exigido por meio do lançamento e não somente sobre os tributos, como quer a Autuada.

Ressalte-se que a matéria vem sendo apreciada pelo Superior Tribunal de Justiça e sendo confirmada a possibilidade de utilização da referida taxa, quando previsto no ordenamento tributário do estado, como ocorre no presente caso.

Os cálculos dos juros moratórios realizados pelo Fisco estão de acordo com o arcabouço jurídico acima apresentado e por isso, não merecem qualquer reparo.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa e ofensas aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade, finalidade, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), conforme já mencionado.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, considerando a reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 302/322, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Heldo Luiz Costa (Revisor) e André Barros de Moura.

Sala das Sessões, 24 de maio de 2022.

Paula Prado Veiga de Pinho
Relatora

Geraldo da Silva Datas
Presidente

CS/D