

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.504/23/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001763317-25
Impugnação: 40.010155395-80, 40.010155398-22 (Coob.), 40.010155235-60 (Coob.), 40.010155396-61 (Coob.), 40.010155397-41 (Coob.)
Impugnante: C4D Distribuidora Ltda
IE: 002734706.00-36
C D A - Distribuidora de Alimentos Ltda (Coob.)
IE: 313153639.00-20
Colgate-Palmolive Comercial Ltda. (Coob.)
IE: 487913749.04-21
Maurício Cunha Carvalho (Coob.)
CPF: 031.877.686-36
Nova Aliança Participações e Empreendimentos Ltda (Coob.)
CNPJ: 09.650327/0001-83
Proc. S. Passivo: RENATO SILVEIRA/Outro(s), TIAGO ABREU GONTIJO
Origem: DF/Ipatinga

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - REMETENTE – CORRETA A ELEIÇÃO - DESTAQUE INDEVIDO DE ICMS/ST. A ação da remetente Colgate-Palmolive Comercial Ltda, ao destacar o ICMS/ST de forma indevida, concorreu para que a destinatária distribuidora deixasse de reter e recolher o ICMS devido por substituição tributária que lhe competia. Responsabilidade prevista no art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75 e no art. 124, inciso II do Código Tributário Nacional (CTN).

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - ADMINISTRADOR - CORRETA A ELEIÇÃO. O sócio-administrador é responsável pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto, nos termos do art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 135, inciso III do CTN.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SUJEITO PASSIVO - CORRETA A ELEIÇÃO - SOLIDARIEDADE. Correta a atribuição de responsabilidade tributária às Coobrigadas CDA Distribuidora de Alimentos Ltda e Nova Aliança Participações e Empreendimentos Ltda, com fulcro no art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75 e no art. 124, inciso II do CTN.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - COSMÉTICOS/PERFUMARIA/HIGIENE

PESSOAL - EMPRESAS INTERDEPENDENTES. Constatada a falta de retenção e de recolhimento de ICMS/ST devido no momento das saídas das mercadorias, listadas Capítulo 20, da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 do estabelecimento autuado. Atribuição da responsabilidade pela retenção e o recolhimento do ICMS/ST à Autuada (estabelecimento destinatário interdependente), em razão da interdependência entre a Autuada e seu fornecedor Colgate-Palmolive Comercial Ltda, definida nos termos do art. 113, § 1º c/c o inciso IX do art. 115, ambos da Parte 1 do Anexo XV do mencionado regulamento. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

ICMS - FALTA DE RECOLHIMENTO - OPERAÇÃO PRÓPRIA - APLICAÇÃO INDEVIDA DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - COSMÉTICOS/PERFUMARIA/HIGIENE PESSOAL - EMPRESAS INTERDEPENDENTES. Constatada a falta de recolhimento do ICMS Operação própria, incidente nas saídas de mercadorias com destino a outro contribuinte. As mercadorias foram recebidas com recolhimento indevido de substituição tributária, tendo em vista a interdependência entre a Autuada e seu fornecedor Colgate-Palmolive Comercial Ltda, definida nos termos do art. 113, § 1º c/c o inciso IX do art. 115, ambos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75. Contudo, deve-se excluir a Multa Isolada, nos termos do art. 211 do RICMS/02.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA (FEM). Constatado que a Autuada não recolheu o ICMS/ST relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria - FEM (adicional de dois pontos percentuais na alíquota do imposto), nos termos do art. 2º, inciso VI, do Decreto nº 46.927/15. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS/ST relativo ao FEM e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre falta de destaque e de recolhimento do ICMS relativo à operação própria e falta de retenção do ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/01/18 a 30/09/19, devidos no momento das saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária (cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador) do estabelecimento autuado, com destino a outros contribuintes mineiros.

As mercadorias foram recebidas com retenção indevida do ICMS/ST, promovida pelo fornecedor Colgate-Palmolive Comercial Ltda, empresa interdependente, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST recai sobre o estabelecimento destinatário interdependente, ora Autuada,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

quando este promover a saída das mercadorias com destino a outro contribuinte, nos termos estabelecidos no art. 113, § 1º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

As exigências referem-se aos valores do ICMS referente às operações próprias, bem como do ICMS devido por substituição tributária e do Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), acrescidos das Multas de Revalidação previstas no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I do mesmo dispositivo e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75.

Foram incluídos como Coobrigados no polo passivo da obrigação tributária: a empresa remetente Colgate-Palmolive Comercial Ltda, a empresa CDA - Distribuidora de Alimentos Ltda, a empresa Nova Aliança Participações e Empreendimentos Ltda, *holding* não-financeira, todas com base no art. 124, inciso II do CTN e no art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75. E, ainda, o sócio-administrador Maurício Cunha Carvalho, com base no art. 135, inciso III do CTN, c/c art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Das Impugnações

Inconformados, a Autuada e os Coobrigados CDA Distribuidora de Alimentos Ltda, Nova Aliança Participações e Empreendimentos Ltda e o sócio-administrador Maurício Cunha Carvalho, apresentam, tempestivamente e por mesmo procurador regularmente constituído, Impugnações nos autos do presente e-PTA.

A Coobrigada Colgate-Palmolive Comercial Ltda, também, apresenta tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação nos autos do presente e-PTA.

Requerem, ao final, a procedência das impugnações.

Da Manifestação Fiscal

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

Requer a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer nos autos do e-PTA, opina, em preliminar, pela rejeição da prefacial arguidas e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento para excluir a multa isolada exigida sobre a base de cálculo do ICMS operação própria, nos termos do art. 211 do RICMS/02.

Em sessão realizada em 08/08/23, acorda a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pelo conselheiro Alexandre Périssé de Abreu nos termos do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, marcando-se extrapauta para o dia 22/08/23, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich (Relator) e Geraldo da Silva Datas (Revisor), que, em preliminar, rejeitavam a prefacial arguída e, no mérito, julgavam parcialmente procedente o lançamento para excluir a multa isolada exigida sobre a base de cálculo do ICMS operação própria, nos termos do disposto no art. 211 do RICMS/02. Pelos Impugnantes

C4d Distribuidora Ltda, C D A - Distribuidora de Alimentos Ltda, Mauricio Cunha Carvalho e Nova Aliança Participações e Empreendimentos Ltda, sustentou oralmente o Dr. Tiago Abreu Gontijo, pela Impugnante Colgate-Palmolive Comercial Ltda., o Dr. Daniel Lacasa Maya e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Joana Faria Salomé.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante/Autuada suscita a preliminar de nulidade do Auto de Infração sob o argumento de vício formal no lançamento, qual seja, por não ter sido comunicada acerca de prorrogação e eventual encerramento da ação fiscal, o que entende, em desacordo como as disposições do art. 70 do RPTA relativas ao processamento da ação fiscal.

Entretanto, tal nulidade não se sustenta em face das disposições contidas nos §§ 3º e 4º do art. 70 do RPTA:

Art. 70. O Auto de Início de Ação Fiscal será utilizado para solicitar do sujeito passivo a apresentação de livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, com indicação do período e do objeto da fiscalização a ser efetuada.

(...)

§ 3º O Auto terá validade por 90 (noventa) dias, podendo ser prorrogado por iguais e sucessivos períodos pela autoridade fiscal.

§ 4º - Esgotado o prazo previsto no parágrafo anterior, é devolvido ao sujeito passivo o direito a denúncia espontânea, o qual, entretanto, não exercido, ensejará a lavratura de AI, independentemente de formalização de novo início de ação fiscal.

(Grifou-se).

Da interpretação de tais dispositivos, depreende-se que o prazo de 90 (noventa) dias de validade para o Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF não é taxativo, uma vez que está sujeito à prorrogação por iguais e sucessivos períodos pela Autoridade Fiscal.

Por outro lado, nos termos estabelecidos no § 4º do art. 70 do RPTA, a não prorrogação do AIAF no prazo legalmente previsto (§ 3º do art. 70) apenas devolve ao Sujeito Passivo o direito à denúncia espontânea, o qual, se não exercido, permite ao Fisco a lavratura do AI, sem necessidade de formalização de novo AIAF.

Como a Autuada não exerceu o direito estabelecido no dispositivo legal supracitado, o Auto de Infração em apreço está apto a surtir todos os efeitos que lhe são próprios.

Contrariamente ao alegado pela Defesa, não afronta o disposto no art. 70 do RPTA a ausência de notificação de encerramento da ação fiscal, uma vez que não há previsão para tal mister. No caso dos autos, o que demonstra o encerramento da ação fiscal é exatamente a lavratura do Auto de Infração relativo ao objeto da fiscalização e dentro do período indicado no AIAF.

Assim, os procedimentos adotados pela Fiscalização foram estritamente legais e não há que se falar em nulidade do Auto de Infração por vício na prorrogação do Auto de Início de Ação Fiscal.

No tocante à alegada ausência de motivação/fundamentação do ato administrativo, arguida pelo sócio-administrador, ao entendimento de que o Fisco não teria apontado qualquer hipótese prevista no art. 135, inciso III do CTN para imputação de responsabilidade ao Impugnante, esta se confunde com o mérito e assim será tratada.

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

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre falta de destaque e de recolhimento do ICMS relativo à operação própria e falta de retenção do ICMS devido por substituição tributária, no período de 01/01/18 a 30/09/19, devidos no momento das saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária (cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador) do estabelecimento autuado, com destino a outros contribuintes mineiros.

As exigências referem-se aos valores do ICMS referente às operações próprias, bem como do ICMS devido por substituição tributária e do Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), acrescidos das Multas de Revalidação previstas no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I do mesmo dispositivo e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75.

Foram incluídos como Coobrigados no polo passivo da obrigação tributária:

- a empresa remetente Colgate-Palmolive Comercial Ltda, com fulcro no art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75 e no art. 124, inciso II do Código Tributário Nacional (CTN), pois a ação da remetente, ao destacar o ICMS/ST de forma indevida, concorreu para que a destinatária distribuidora deixasse de praticar a ST que lhe era devida;

- a empresa CDA Distribuidora de Alimentos Ltda, com fulcro no art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75 e no art. 124, inciso II do CTN, uma vez que firmou contrato com a fornecedora Colgate-Palmolive que resultou na criação da “C4D”, ora autuada, com o intuito de segregar as operações da “CDA” para se comercializar produtos com exclusividade, conforme resposta ao Termo de Intimação nº 208/2020 (Anexo 14) e Contrato (Anexo 15). Ademais, a “C4D” tem os mesmos sócios e funciona no mesmo endereço da “CDA”, distinguindo-se apenas o complemento, indicando pertencer ao mesmo grupo econômico familiar;

- a empresa Nova Aliança Participações e Empreendimentos Ltda (*holding* não-financeira), com base no art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75 e no art. 124, inciso II do CTN. A empresa já teve em seu quadro societário Maurício Cunha Carvalho,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sócio atual da Autuada. Além de ter incorporado os imóveis onde a “C4D” e a “CDA” estão estabelecidas, possui como sócio-administrador o irmão de Maurício Cunha Carvalho, indicando pertencer ao mesmo grupo econômico familiar. No Anexo 16 demonstra-se que bens de integrantes da família foram transferidos para a Nova Aliança e que os imóveis onde estão a “C4D” e a “CDA” também foram adquiridos pela Nova Aliança. Ademais, demonstra-se que imóveis de Rogério Elias Carvalho e da Nova Aliança foram dados em garantia hipotecária para dívidas contraídas pela “CDA”.

- o sócio-administrador Maurício Cunha Carvalho, com base no art. 135, inciso III do CTN, c/c art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, pelos atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei.

Conforme relatado pelo Fisco, as mercadorias foram recebidas com retenção indevida do ICMS/ST, promovida pelo fornecedor Colgate-Palmolive Comercial Ltda, empresa interdependente, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST recai sobre o estabelecimento destinatário interdependente, ora Autuada, no momento em que este promover a saída das mercadorias com destino a outro contribuinte, nos termos estabelecidos no art. 113, § 1º c/c art. 115 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Confirma-se:

Art. 113 - A substituição tributária não se aplica às operações realizadas entre estabelecimentos de empresas interdependentes com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária com âmbito de aplicação 20.1 e 20.3 de que trata o capítulo 20 da Parte 2 deste Anexo, ressalvado o disposto no § 2º.

§ 1º - Na hipótese de inaplicabilidade da substituição tributária prevista no caput, a responsabilidade pela retenção recairá sobre o estabelecimento destinatário interdependente, no momento em que este promover a saída da mercadoria com destino a outro contribuinte.

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

(...)

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.

(Grifou-se).

Como exposto pelo Fisco, a Autuada caracteriza-se como empresa interdependente de seu fornecedor Colgate-Palmolive Comercial Ltda, em razão do disposto no inciso IX do art. 115 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

A relação de interdependência entre a Autuada e a Coobrigada encontra-se demonstrada nos Anexos 1 a 3 do grupo Provas do e-PTA.

Para a apuração do ICMS/OP, ICMS/ST e FEM/ST devidos pela Autuada relativos aos produtos de perfumaria, higiene pessoal e cosméticos listados no Anexo 4, o Fisco apurou os valores devidos pelas saídas para contribuintes mineiros (Anexo 5), e, em seguida, excluiu os impostos anteriormente pagos sob o regime da substituição tributária (ICMS/ST e FEM/ST) relativos às devoluções dessas remessas (Anexo 6), bem como aqueles referentes às aquisições da Colgate-Palmolive (Anexo 7), considerando também as devoluções dessas aquisições (Anexo 8). A apuração encontra-se demonstrada no Anexo 9 – Apuração das Diferenças.

Alega a Impugnante/Atuada que a autuação não se sustenta, tendo em vista que o seu pressuposto fático, qual seja a ausência de destaque e de recolhimento de ICMS/ST, não se verifica na hipótese concreta, uma vez que, como reconhece a própria Fiscalização, houve na espécie, recolhimento antecipado e a maior do ICMS/ST pelo fornecedor da Impugnante (Colgate), conforme reconhecido em planilha do Anexo 9 do Auto de Infração.

Aduz que, apesar da Fiscalização reconhecer a existência dos recolhimentos prévios pela “Colgate” (inclusive o recolhimento a maior de ICMS/ST), bem como dizer que procederá ao abatimento do ICMS/ST, FEM/ST e ICMS/OP relativo às aquisições, fato é que, por aparente erro de cálculo, o abatimento não teria sido realizado, conforme se verifica do Anexo 9 do Auto de Infração.

Por sua vez, a Coobrigada Colgate-Palmolive alega que, da análise da apuração realizada pela Fiscalização, conclui-se que os pagamentos efetuados pela Impugnante foram considerados aproveitáveis e deduzidos da apuração do montante objeto do Auto de Infração, tendo a Impugnante recolhido, em alguns meses, ICMS/ST e adicional a título de Fundo de Erradicação da Miséria em valores superiores àqueles tidos como devidos se calculados com base nas operações da “C4D”; de modo que efetivamente o estado de Minas Gerais recebeu mais tributo do que exigido no Auto de Infração.

Defende a Impugnante Colgate-Palmolive que, restando adimplida a obrigação tributária relativa a todos os fatos geradores e extinto o respectivo crédito tributário vinculado a tais fatos geradores, nos termos do art. 156 do CTN, a cobrança de nova exação sobre esses mesmos fatos geradores configura *bis in idem*, vedado pelo ordenamento jurídico.

Sustenta, ainda, que, partindo da própria premissa adotada pelo Auto de Infração de que a Impugnante seria responsável solidária (nos termos do art. 124, II, do CTN) juntamente com a empresa “C4D”, tem-se que o recolhimento a maior de ICMS/ST deve ser integralmente abatido dos montantes de ICMS, ICMS/ST e FEM/ST exigidos, conforme veiculado no art. 125 do CTN, que determina que o pagamento efetuado por um devedor beneficia os demais.

Entretanto, não lhes cabe razão.

Depreende-se dos arts. 113 e 115 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, acima transcritos, que 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.

No caso em discussão, tal interdependência se caracterizou pelo disposto no inciso IX do art. 115 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, que dispõe que se consideram interdependentes os estabelecimentos quando uma empresa tiver adquirido da outra, no ano anterior, mais de 50% (cinquenta por cento) do seu volume total de aquisições.

Conforme demonstrado nos anexos 1, 2 e 3 do grupo Provas do e-PTA, a Autuada “C4D” adquiriu da Colgate-Palmolive mais de 50% (cinquenta por cento) do total das suas aquisições nos exercícios de 2017 e 2018. Portanto, em relação aos exercícios de 2018 e 2019, a Autuada é interdependente da Colgate-Palmolive, para efeitos do disposto no art. 113 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Assim sendo, estando caracterizada a interdependência entre as empresas, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST recai sobre o estabelecimento destinatário interdependente, no momento da saída das mercadorias com destino a outro contribuinte, nos termos estabelecidos no art. 113, § 1º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Portanto, a retenção e o recolhimento promovidos pela remetente Colgate-Palmolive é indevida. Ainda assim, o Fisco considerou os recolhimentos por ela efetuados para abatimentos dos valores apurados, conforme demonstrado no Anexo 9.

Verifica-se que, em alguns meses, os valores recolhidos pela Colgate-Palmolive foram maiores do que os valores apurados pelo Fisco. Já em outros períodos os valores recolhidos foram menores. Nesses meses o Fisco, exigiu o ICMS/ST e o FEM/ST recolhidos a menor.

Em relação aos períodos em que o confronto dos valores apurados a título de ICMS/ST e FEM/ST, resultou em recolhimento a menor, defende o Fisco que “os valores negativos de ICMS/ST e FEM/ST constantes na planilha (Anexo 9 do Auto de Infração) poderão ser objeto de pedido formal de restituição, desde que quitada a autuação, uma vez que somente neste momento os valores de ICMS/ST e FEM/ST negativos se tornariam pagos a maior”.

Como restou demonstrado, o recolhimento do ICMS/ST efetuado pela Colgate-Palmolive é indevido, visto que não foi observada a legislação relativa às operações entre estabelecimentos interdependentes, prevista no art. 113 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, sendo os valores não abatidos pelo Fisco, passíveis de pedido de restituição, conforme normas dispostas no RPTA, especialmente em seus arts. 28 a 36, não havendo que se falar em abatimento no presente lançamento.

No tocante aos valores relativos ao ICMS Operação Própria, alega a Impugnante/Autuada que, embora a Fiscalização tenha apurado a existência de créditos nas entradas provenientes da Colgate-Palmolive, esses valores não foram abatidos do valor apurado, violando-se o princípio da não cumulatividade do ICMS.

Entretanto, o crédito relativo ao imposto destacado nas notas fiscais emitidas pela Colgate-Palmolive destinadas à C4D Distribuidora, ora autuada, relativo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ao ICMS Operação Própria, este não poderá ser compensado com os débitos, ora exigidos, nos termos do disposto no art. 89, inciso IV e 89-A, do RICMS/02:

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

(...)

IV - com documento fiscal sem destaque do imposto devido.

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

(Grifou-se).

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

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

Noutra toada, as Impugnantes “C4D” (Autuada) e a Colgate-Palmolive (Coobrigada) defendem ser inaplicável ao caso, o disposto no art. 113, § 1º c/c o art. 115, inciso IX, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, uma vez que haveria norma específica regulando as operações interestaduais realizadas entre elas, qual seja o Protocolo ICMS nº 36/09.

Sustenta a Autuada que as normas mineiras veiculadas no art. 113, § 1º c/c art. 115, inciso IX, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 possuem natureza geral, aplicando-se, abstratamente, às operações com os produtos de perfumaria e de higiene pessoal e cosméticos no âmbito de operações internas com o imposto. Nessa esteira, o Protocolo ICMS nº 36/09 se apresentaria mais específico, uma vez que regula operações com produtos de perfumaria e de higiene pessoal e cosméticos estritamente no âmbito dos estados de Minas Gerais e São Paulo.

Aduz que, a teor das regras dispostas no Protocolo ICMS nº 36/09, a Autuada, em sua relação comercial com a Colgate-Palmolive, não incorre em nenhuma das hipóteses que caracterizam a interdependência. Por sinal, o critério erigido pelo Estado para configurar a interdependência na autuação (“*uma empresa tiver adquirido ou recebido em consignação da outra, no ano anterior, mais de 50% (cinquenta por cento) do seu volume total de aquisições*”) teria sido objeto de revogação expressa em 2009, pelo Protocolo ICMS nº 143/09, com efeitos a partir de 01/11/09, do qual foi signatário o próprio estado de Minas Gerais.

A Coobrigada Colgate-Palmolive, por seu turno, argui que realizou retenção, destaque e recolhimento do imposto devido por substituição tributária nas

saídas de seu estabelecimento, em cumprimento à ao disposto no Protocolo ICMS nº 36/09, entendendo ser esta a legislação aplicável ao caso em discussão.

Sustenta a Coobrigada a retenção do ICMS/ST por ela realizada nas saídas destinadas à “C4D”, ao contrário do que foi aduzido pela Autoridade Administrativa, não seria indevida, uma vez que o próprio Protocolo ICMS nº 36/09, editado especificamente para disciplinar as operações realizadas entre os estados de São Paulo e Minas Gerais, envolvendo produtos cosméticos, de higiene pessoal, perfumaria e toucador, estabelece taxativamente as hipóteses em que os estabelecimentos poderão ser considerados interdependentes, o que não teria sido observado pela Autoridade Administrativa.

Defende a Impugnante Colgate-Palmolive que o Protocolo ICMS nº 36/09 constitui norma interna específica e, para além de estabelecer a sujeição passiva por substituição tributária nas operações provenientes do estado de São Paulo que tenham por objeto produtos cosméticos, de higiene pessoal, perfumaria e toucador, o Protocolo ICMS nº 36/09, estabelece, em sua cláusula quarta uma “MVA” própria à essas operações.

Entende que o referido protocolo dispõe, de forma exaustiva, sobre as hipóteses em que os contribuintes envolvidos na operação interestadual podem ser considerados interdependentes. Contudo, a hipótese de caracterização de interdependência invocada pelo Fisco, baseado no volume de aquisições do adquirente, não constaria do rol taxativo de hipóteses da cláusula quarta do Protocolo ICMS nº 36/09 que permite que a unidade federada de destino afaste a sistemática da substituição tributária estabelecida naquele regramento específico.

Defende, ainda, a Coobrigada Colgate-Palmolive que as disposições do Protocolo ICMS nº 36/09 (devidamente internalizadas na legislação mineira) constituem disciplina especial e específica para as operações autuadas, de forma que não poderiam se sujeitar a disposições gerais do RICMS/02, naquilo que conflitam, sendo certo que disposições especiais devem prevalecer sobre as gerais.

Também afirma que a relação entre a Colgate-Palmolive e a empresa “C4D” não se enquadra em nenhuma das hipóteses de caracterização de interdependência prevista no Protocolo ICMS nº 36/09.

Sustenta, ainda, a Coobrigada Colgate-Palmolive que o art. 146, inciso III, alínea “a”, da CF/88 estabelece que compete à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre “*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*”. Mais especificamente em relação ao ICMS, o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “b”, da Constituição Federal, exige que a lei complementar disponha sobre substituição tributária.

Portanto, a própria substituição tributária, assim como a base de cálculo e sujeitos passivos do ICMS, são matérias que exigem disciplina por lei complementar.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aduz que, apesar de a Lei Complementar nº 87/96 não alterar a responsabilidade tributária ou base de cálculo na substituição tributária em razão da interdependência, em seu art. 17, parágrafo único, traz a definição de interdependência para fins de ICMS, sendo que o art. 13, § 18, da Lei nº 6.763/75 (lei ordinária mineira) veicula as mesmas definições de interdependência.

No seu entendimento, o art. 115, inciso IX, do Anexo XV, do RICMS/02 traz hipótese de interdependência não prevista na Lei Complementar nº 87/96 e na Lei nº 6.763/75, de forma que não encontra qualquer respaldo legal, configurando regulamento autônomo, o que é vedado pelo ordenamento jurídico. Por essa razão, entende que não dever ser aplicada ao caso concreto.

Destaca a Impugnante/Coobrigada que, quando da edição do Convênio ICMS nº 52/17, a sua cláusula sexta, inciso V, alínea “h”, reproduzia a disposição da legislação mineira em comento, entretanto, foi objeto de questionamento perante o E. Supremo Tribunal Federal por meio da Ação direta de inconstitucionalidade – ADI nº 5.866, na medida em que diversos dispositivos afrontavam a reserva de lei complementar para o estabelecimento de normas gerais em matéria tributária, tendo sido este revogado pelo Convênio ICMS nº 142/18, o qual deixou de veicular aquela definição de interdependência.

Alega que a norma contida no art. 115, inciso IX, do Anexo XV do RICMS/02 afronta, ainda, as regras federais de interdependência, destacando que as hipóteses de caracterização de interdependência dispostas na legislação do IPI são reproduzidas pelo Protocolo ICMS nº 36/09, o qual faz, inclusive, expressa menção aos correspondentes incisos do art. 42 da Lei nº 4.502/64, ao final de cada uma das já mencionadas alíneas do §1º da cláusula quarta.

Aduz que diversas unidades da Federação adotam as definições de interdependência derivadas da legislação do IPI, por exemplo, os estados do Rio de Janeiro, do Rio Grande do Sul, do Paraná e São Paulo.

Entretanto, não cabe razão às Impugnantes 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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 subseqüentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...)

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

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

(...) (Grifou-se)

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

E como já exposto, no caso em discussão, a atribuição da responsabilidade ao destinatário está disposta no § 1º do art. 113 do Anexo XV do RICMS/02, c/c art. 115 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Ademais, deve-se observar que o art. 113 traz à baila norma consonante àquela contida no § 1º da cláusula nona do Convênio ICMS nº 142/18, que dispõe sobre **as normas gerais a serem aplicadas aos regimes de substituição tributária** e de antecipação do ICMS com encerramento de tributação, relativos às operações

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

subsequentes, instituídos por convênios ou protocolos firmados entres os Estados e o Distrito Federal:

Convênio ICMS nº 142/18

Cláusula nona Salvo disposição em contrário, o regime de substituição tributária não se aplica:

(...)

§ 1º Ficam as unidades federadas de destino **autorizadas a não aplicar o regime de que trata o caput desta cláusula nas operações entre estabelecimentos de empresas interdependentes**, exceto se o destinatário for varejista.

(...) Destacou-se.

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

Portanto, não merece prosperar o argumento das Impugnantes quanto à correção da aplicação das disposições do Protocolo ICMS nº 36/09 ao caso, no tocante à sua cláusula quarta, que trata das hipóteses em que se configura a interdependência entre os estabelecimentos.

Tampouco tem qualquer relevância ao caso a ADI nº 5.866, que, segundo a Impugnante Colgate-Palmolive questionava a cláusula sexta do Convênio ICMS nº 52/17, visto que esse foi revogado, a partir de 01/01/19, pelo Convênio ICMS nº 142/18.

Acrescente-se a isso, o fato que em 30/09/19 o referido processo (ADI 5.866) foi extinto sem resolução de mérito.

Como se vê, o Regulamento do ICMS possui regramento específico para as operações com Cosméticos, Perfumaria, Artigos de Higiene Pessoal e de Toucador (Capítulo XVIII do Anexo XV do RICMS/02), aplicável a todos os contribuintes que realizem operações com tais mercadorias. E está claramente previsto em seu art. 113 que não se aplica a substituição tributária às operações realizadas entre estabelecimentos de empresas interdependentes com o âmbito de aplicação 20.1 e 20.3 de que trata o capítulo 20 da Parte 2 deste Anexo, ressalvado apenas o disposto no § 2º (remessas para varejistas, microempresa ou empresa de pequeno porte; e quando 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), situações que não se enquadram no caso em discussão.

Para efeitos de aplicação do art. 113, a caracterização de interdependência deve observar o disposto no art. 115 do RICMS/02.

De igual modo, não se pode acatar o argumento das Impugnantes de que não restou configurada a interdependência no caso em apreço, uma vez que o Fisco mineiro não apontou a concretização de quaisquer das hipóteses previstas no Protocolo ICMS nº 36/09 para a configuração de interdependência, descritas em sua cláusula quarta.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como já explanado a caracterização da interdependência entre a Autuada e o seu fornecedor Colgate-Palmolive se fundamenta no inciso IX do art. 115 do Anexo XV do RICMS/02, que dispõem que “*consideram interdependentes os estabelecimentos quando uma empresa tiver adquirido da outra, no ano anterior, mais de 50% (cinquenta por cento) do seu volume total de aquisições*”. Tal hipótese encontra-se claramente demonstrada por meio dos Anexos 1 a 3 do e-PTA.

Não tem o condão de afastar a acusação fiscal o argumento da Autuada de que, no caso em apreço, o Fisco não demonstrou, sequer por amostragem, qualquer tipo de distorção de preços na prática comercial entre duas empresas, a fim de prevenir a erosão da base tributável.

Estando caracterizada a interdependência entre as empresas, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST recai sobre o estabelecimento destinatário interdependente, no momento da saída das mercadorias com destino a outro contribuinte, nos termos estabelecidos no art. 113, § 1º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

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

Ademais, cabe ressaltar que, ao contrário das afirmações das Impugnantes, 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 Autuada, atua no campo da eficácia tributária da norma, moldando apenas os efeitos jurídicos específicos que decorrerão desse negócio no que tange ao ICMS/ST.

No tocante à alegação da Colgate-Palmolive de que seria juridicamente impossível que o estado de Minas Gerais venha a exigir da Impugnante, situada no estado de São Paulo, obrigações veiculadas genericamente apenas em sua legislação, por força do chamado princípio da extraterritorialidade, disposto no art. 102 do Código Tributário Nacional, esta também não merece prosperar.

Estabelece o CTN que são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais, dos decretos e das normas complementares, os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Confira-se:

CTN

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Nesse sentido, 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 nº 142/18

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

No caso em discussão, como restou amplamente demonstrado, deveria a remetente das mercadorias observar o disposto no art. 113 e 115 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, no que toca às operações com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária com âmbito de aplicação 20.1 e 20.3 de que trata o capítulo 20 da Parte 2 do referido Anexo.

Assim sendo, aplica-se, ao caso, o art. 102 do CTN, o qual dispõe que a legislação tributária dos estados, do Distrito Federal e dos municípios vigora no país, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela união.

Noutra toada, a Impugnante/Autuada e a Coobrigada CDA Distribuidora alegam que, ainda que se considerasse as premissas adotadas pelo Fisco para caracterização de interdependência (50% do volume das aquisições), não se verificaria atendida essa condição, quando somadas as entradas das empresas C4D Distribuidora e CDA Distribuidora.

Asseveram que, conforme a narrativa exposta no Auto de Infração, o Fisco imputa responsabilidade tributária à coobrigada CDA Distribuidora de Alimentos Ltda, sob o pressuposto de que aludida pessoa jurídica supostamente teria firmado contrato com a “Colgate” que teria resultado na criação da Impugnante, com o intuito de segregar as operações da CDA para se comercializar produtos com exclusividade, além de possuírem os mesmos sócios e funcionarem no mesmo endereço da “CDA”, distinguindo-se apenas o complemento, o que, sob a ótica do Fisco, indicaria pertencerem a um mesmo grupo econômico familiar.

Embora discordem das afirmativas do Fisco, entendem que, se o Fisco adota essa premissa para fins de responsabilidade tributária, também deveria tê-lo feito para efeitos de cálculo do percentual de compras da Colgate-Palmolive na aferição da interdependência, por coerência lógica e jurídica, considerando o percentual de compras das duas empresas, e não só da Autuada, como fez o Fisco.

Dizem que, ao desprezar esse elemento de prova, o Fisco estaria violando os preceitos da indivisibilidade e unicidade da prova, segundo os quais um determinado elemento de prova (relação contratual da pessoa jurídica CDA com a Colgate) deve ser

considerado em seu todo, não somente nos aspectos em que for conveniente para quem quer que seja.

Entretanto, não se pode acatar tal argumento por não haver qualquer amparo na legislação. Os estabelecimentos da “C4D” e da “CDA” são autônomos e, em nenhum momento, foi afirmado pelo Fisco se tratar de um só contribuinte. Consta do relatório fiscal que a Autuada “C4D” recebeu mercadorias em seu estabelecimento, com a retenção indevida do ICMS/ST efetuada pelo remetente.

A própria Impugnante “CDA”, informa, em atendimento à intimação fiscal que *“a abertura e criação da empresa C4D Distribuidora Ltda. no mesmo complexo, mas com espaço, operação e estoques independentes, teria se dado com o devido aval e prestação de informações ao fisco estadual à época, com absoluta transparência”*.

Informa, ainda, que firmou contrato com a fornecedora Colgate-Palmolive que resultou na criação da C4D **com o intuito de segregar as operações da CDA para se comercializar produtos com exclusividade.**

Ou seja, não há qualquer razão para considerar as aquisições de outro estabelecimento, ainda que do mesmo grupo familiar, para efeitos de apuração do volume de aquisições, para caracterização da interdependência entre fornecedor e adquirente.

A questão da inclusão da “CDA” no polo passivo da autuação encontra-se fundamentada em legislação adequada e será oportunamente discutida.

Defende, ainda, a Autuada, que as exigências de ICMS/OP, ICMS/ST, FEM e multas fiscais que recaíram sobre operações envolvendo brindes, bonificações e descontos incondicionais não se sustentam.

No intuito de demonstrar a inconstitucionalidade/ilegalidade da exigência fiscal que recai sobre as bonificações/descontos incondicionais, traz o art. 155, inciso II, da CF/88, o art. 2º e arts. 12 e 13 da LC nº 87/96, e ressalta que não é qualquer operação que dá ensejo a ocorrência do fato gerador previsto no art. 155, inciso II da CF/88 c/c o inciso I, art. 13 da LC nº 87/96.

Assevera que, *“para se estar diante do fato gerador do ICMS, como fixado pelo art. 155, II, da CF/1988, é necessário estar diante de operação da qual resulte a transferência da titularidade da mercadoria transacionada mediante oferta da contrapartida econômica”*.

Nesse sentido, entende que a incidência de ICMS sobre brindes, bonificações em mercadorias e descontos incondicionados concedidos revela indevido alargamento da base de cálculo do tributo.

Cabe primeiro pontuar que, mediante análise da planilha Anexo 5 – Impostos nas saídas – verifica-se que não há qualquer valor de descontos incondicionais incluídos na base de cálculo do ICMS/OP, ICMS/ST e FEM, não cabendo qualquer discussão sobre o tema.

As exigências sobre as operações de saída de CFOP 5.910 (Remessa em bonificação, doação ou brinde), estão previstas no art. 12 da Lei Complementar nº

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

87/96 e art. 2º, inciso VI do RICMS/02, que dispõem sobre a ocorrência do fato gerador do ICMS nas referidas operações:

LC nº 8796

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

RICMS/02

Art. 2º - Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

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

(...) (Grifou-se).

Portanto, não há qualquer dúvida de interpretação quanto à ocorrência de fato gerador nas saídas de mercadorias em bonificação.

Assim sendo, estando caracterizada a interdependência entre as empresas, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST recai sobre o estabelecimento destinatário interdependente, no momento da saída das mercadorias com destino a outro contribuinte, nos termos estabelecidos no art. 113, § 1º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Corretas, portanto, as exigências fiscais, constituídas pelos valores do ICMS referente às operações próprias, bem como do ICMS devido por substituição tributária acrescidos das Multas de Revalidação previstas no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

No tocante à consideração das disposições do art. 100, inciso IV e parágrafo único do CTN, não há respaldo às alegações da Impugnante de que é indevida a cobrança de multas, juros e correção monetária, por entender que o procedimento adotado pela Autuada foi em observância às disposições constantes do Protocolo ICMS nº 36/09.

Veja-se o teor do mencionado dispositivo:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Verifica-se, no caso em discussão, que a Contribuinte deixou de observar as normas do Convênio ICMS nº 142/18 e as disposições da legislação mineira acerca da substituição tributária nas operações com as mercadorias constantes do Capítulo 20 do Anexo XV do RICMS/02 e arts. 113 e 115 do mesmo diploma legal.

A Autuada alega que, no que toca à Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75, não haveria subsunção do fato à norma, uma vez que o pressuposto fático é de que teria sido constatada a falta de destaque e de recolhimento de ICMS, ICMS/ST e FEM pela Impugnante.

Defende que não haveria que se falar, *in casu*, em ausência de destaque, ou destaque de base de cálculo com valor igual a zero no caso em apreço, na medida em que o valor do imposto (ICMS/OP, ICMS/ST e FEM/ST) teria sido corretamente destacado pela fornecedora da Impugnante nas notas fiscais das mercadorias posteriormente comercializadas.

Entretanto, tal argumento não merece prosperar.

Trata o disposto no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75 da conduta de “deixar de consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação”. Confira-se:

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

(...)

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

No caso, em discussão, foram autuadas as operações relativas às saídas de mercadorias promovidas pela “C4D Distribuidora”, sem destaque do ICMS Operação Própria e do ICMS/ST devidos, com destino a outros contribuintes mineiros. Portanto, a conduta amolda-se perfeitamente ao tipo legal acima descrito.

Tampouco, vislumbra ser passível o acionamento do disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional, como pleiteado pela Autuada, uma vez que não restou nenhuma dúvida quanto às circunstâncias materiais ou capitulação legal dos fatos narrados, quanto à autoria, imputabilidade, punibilidade, natureza ou graduação das penalidades exigidas.

Entretanto, no tocante à aplicação da multa isolada capitulada no inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, acima transcrito, cabe uma correção.

Da análise do Demonstrativo do Crédito Tributário (Anexo 10 do e-PTA) verifica-se que foram exigidas duas multas isoladas: uma aplicada sobre a base de cálculo do ICMS Operação Própria, outra sobre a base de cálculo do ICMS/ST.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por se tratar de infrações conexas com a mesma operação (falta de destaque da base de cálculo na operação de saída), deve-se aplicar apenas a multa isolada sobre a falta de destaque da base de cálculo do ICMS/ST, em conformidade com o disposto no art. 211 do RICMS/02:

Art. 211. Apurando-se, na mesma ação fiscal, o descumprimento de mais de uma obrigação tributária acessória pela mesma pessoa, será aplicada a multa relativa à infração mais grave, quando forem as infrações conexas com a mesma operação, prestação ou fato que lhes deram origem.

As questões de cunho constitucional suscitadas pelos Impugnantes (princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA “*a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda*”.

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

Decreto nº 46.927/15

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

(...)

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

(...)

(...)

Lei nº 6.763/75

Art. 12-A. Fica estabelecido, para os fins do disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República, com vigência até 31 de dezembro de 2019, o adicional de dois pontos percentuais na alíquota prevista para a operação interna que tenha como destinatário consumidor final, contribuinte ou não do imposto, com as

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

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

Não merece prosperar a alegação da Autuada quanto à incidência de juros de mora, calculados com base na taxa Selic, não apenas sobre o crédito tributário principal, mas também sobre as multas de mora, o que entende afrontaria o art. 161 do CTN que autoriza o acréscimo de juros de mora sobre “o crédito não integralmente pago no vencimento”, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis.

Prevê o art. 161 do CTN, 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 tocante à correção dos valores relativos ao imposto e multas pela Taxa Selic, verifica-se que o art. 127 da Lei nº 6.763/75 c/c § 3º, art. 5º da Lei Federal nº 9.430/96 prevê tal imposição, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 127 - Os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

(...)

Lei nº 9.430/96

Art. 5º - O imposto de renda devido, apurado na forma do artigo 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

(...)

§ 3º - As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

(...)

No âmbito da regulamentação dada à matéria pela legislação ordinária, cita-se ainda o art. 226 da Lei nº 6.763/75 e 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 cálculos dos juros moratórios realizados pelo Fisco estão de acordo com o arcabouço jurídico acima apresentado e por isso, não merecem qualquer reparo.

Da Sujeição Passiva

Como exposto anteriormente, foram eleitos para o polo passivo da obrigação tributária: a empresa remetente Colgate-Palmolive Comercial Ltda, a empresa CDA Distribuidora de Alimentos Ltda, a empresa Nova Aliança Participações e Empreendimentos Ltda, todas com base no art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75 e no art. 124, inciso II do CTN.

A empresa CDA Distribuidora de Alimentos Ltda e a fornecedora Colgate-Palmolive Comercial Ltda firmaram contrato que continha cláusula de exclusividade na venda de produtos da Colgate, por isso foi criada a C4D Distribuidora Ltda, ora Autuada, com o objetivo de segregar as operações da “CDA” para se comercializar produtos com exclusividade, conforme resposta ao Termo de Intimação nº 208/2020 (Anexo 14) e Contrato (Anexo 15).

Insta, inicialmente, esclarecer que no tocante às alegações quanto à inconstitucionalidade do dispositivo contido no art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75, ao entendimento de que não seria adequado para atribuição de responsabilidade, utilizado juntamente com o art. 124, inciso II do CTN, não cabe 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.

No tocante à alegação da Colgate-Palmolive de que, caso se entendesse a aplicação do inciso I do art. 124 do CTN ao caso, não teria ocorrido demonstração por parte do Fisco de conduta dolosa por ela praticada que tenha resultado no suposto inadimplemento do tributo pela empresa “C4D”, esta não tem o condão de afastar a responsabilidade da referida Coobrigada, visto que a capitulação legal da responsabilidade foi com base no inciso II do referido art. 124 do CTN.

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

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

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

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

No caso em discussão, as Coobrigadas Colgate-Palmolive, CDA Distribuidora e Nova Aliança Participações, foram incluídas no polo passivo da obrigação tributária com base no disposto no inciso XII do art. 21 da Lei nº 6.763/75:

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

XII - qualquer pessoa pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos por contribuinte ou responsável, quando os atos ou as omissões daquela concorrerem para o não recolhimento do tributo por estes.

(...)

(Grifou-se)

Conforme relatado, a empresa remetente Colgate-Palmolive Comercial Ltda foi incluída como Coobrigada pois a ação da remetente, ao destacar o ICMS/ST de forma indevida, concorreu para que a destinatária distribuidora deixasse de reter e recolher o imposto devido na forma que determina a legislação já citada.

A Colgate-Palmolive sustenta que, ainda que se considerasse que a Impugnante e a “C4D” guardariam relação de interdependência, a responsabilização solidária promovida pela Autoridade Fiscal não se sustenta sob qualquer prisma que se analise a questão.

Alega a Coobrigada Colgate-Palmolive que não se poderia admitir que o recolhimento antecipado de imposto, ainda que de forma tida como indevida, represente conduta concorrente para o cometimento de infração tributária, ainda mais quando a Impugnante efetuou o recolhimento do ICMS/ST em momento anterior e em montante superior ao que é exigido no Auto de Infração.

Defende ser inaplicável à situação o art. 21, inciso XII, da Lei nº 6.763/75, que dispõe sobre a responsabilização solidária pelo recolhimento de tributos, o qual faz referência a atos ou omissões que concorrerem para o **não recolhimento** de tributos. Portanto, não se poderia entender como “ato ilegal” o fato de a Impugnante ter antecipado o recolhimento do ICMS/ST.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, correta a inclusão da empresa remetente das mercadorias no polo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 124, inciso II do CTN c/c o art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75.

Insta destacar que esse entendimento é prevalente na jurisprudência desse CCMG, a exemplo dos Acórdãos nºs 24.113/22/1ª, 23.401/19/1ª e 5.298/19/CE.

Conforme relato fiscal, a empresa CDA Distribuidora de Alimentos Ltda foi incluída como coobrigada, também por ter concorrido para o não recolhimento do tributo, uma vez que firmou contrato com a fornecedora Colgate-Palmolive que resultou na criação da C4D com o intuito de segregar as operações da CDA para se comercializar produtos com exclusividade.

Destaca o Fisco, ainda, que, a Autuada “C4D” e “CDA Distribuidora” possuem os mesmos sócios e funcionam no mesmo endereço da CDA, distinguindo-se apenas o complemento, indicando pertencer ao mesmo grupo econômico familiar.

De igual modo, foi incluída a empresa Nova Aliança Participações e Empreendimentos Ltda, *holding* não-financeira, como Coobrigada no polo passivo da obrigação tributária, a qual também faz parte do grupo familiar.

Informa o Fisco a Nova Aliança Participações e Empreendimentos Ltda já teve em seu quadro societário Maurício Cunha Carvalho, sócio atual da Autuada.

Também demonstra a caracterização de grupo familiar o fato de a *holding* ter incorporado os imóveis onde a “C4D” e a “CDA” estão estabelecidas, além de possuir como sócio-administrador o irmão de Maurício Cunha Carvalho (sócio da Autuada). E ainda, o fato dos imóveis da Nova Aliança e de seu sócio-administrador terem sido dados em garantia hipotecária para dívidas contraídas pela “CDA”.

A Coobrigada CDA Distribuidora de Alimentos Ltda afirma que não se sustenta a premissa de um “grupo econômico” entre as empresas “CDA” e “C4D”, uma vez que estas seriam empresas absolutamente independentes e que a “CDA” não possui qualquer ingerência sobre as decisões empresariais tomadas pela “C4D”, e que possuía contrato próprio em seu nome com a Colgate-Palmolive, não havendo que se falar em ato ou omissão na espécie que possa ser atribuído à “CDA” que tenha dado causa a eventual ausência de recolhimento de imposto.

Diz que o “indício” de existência de grupo econômico, qual seja a suposta presença das empresas no mesmo endereço não é verossímil e que seria de conhecimento da própria Fiscalização que a “C4D”, embora esteja localizada no mesmo complexo empresarial da “CDA”, o que nada tem de ilícito, situa-se em anexo individualizado, com funcionários e operação própria. A “C4D” possui estoque próprio, armazenando as mercadorias nas suas próprias instalações, sem qualquer comunicação com o estoque da “CDA”, conforme fazem prova as fotografias em anexo (Doc. nº 01).

Aduz que a mera assinatura de contrato com a Colgate não pode ser entendida como hipótese que atrairia a responsabilidade tributária para a Impugnante, até mesmo porque a “C4D” possui contrato em nome próprio com a fornecedora Colgate, realizou as operações com a Colgate a partir de suas próprias instalações e com o seu estoque.

Por outro lado, a Nova Aliança alega que não compõe grupo econômico com a “C4D”, tampouco, contribuiu para a suposta ausência de recolhimento de imposto imputada à devedora principal, sendo absolutamente estranha aos fatos geradores da pretensa obrigação tributária.

Informa que as operações imobiliárias mencionadas pela Fiscalização ocorreram anos antes dos fatos geradores, são absolutamente estranhas à “C4D”, e o Sr. Maurício, desde maio de 2009, já não mais ocupa a condição de sócio da aludida empresa.

Entende a Impugnante Nova Aliança que o fato de ter incorporado os imóveis em que se situam a “CDA” e “C4D” não exerce qualquer influência no sentido de atrair para a empresa responsabilidade tributária, sendo ato lícito e válido perante o Direito, a qual não está prevista em lei como causa de responsabilidade tributária.

Da mesma forma, o fato de que imóvel adquirido pelo sócio em 02/2016, ter sido dado em garantia hipotecária em uma dívida contraída pela “CDA”, entende irrelevante porque a apresentação de garantia não é causa prevista em lei de atribuição de responsabilidade tributária.

Defendem as Coobrigadas Nova Aliança e CDA Distribuidora que o art. 124, inciso II, não autoriza a lei a incluir como coobrigado quem não tenha relação direta com o fato gerador, sendo inequívoco que as Impugnantes não têm qualquer relação com o fato gerador, muito menos direta.

Entretanto, tais argumentos não tem o condão de afastar a responsabilidade solidária das Coobrigadas.

Restou demonstrado pelo Fisco, em síntese: que a empresa “CDA”, “C4D” e “Nova Aliança” fazem parte de um mesmo grupo familiar (tendo sócio-administrador comum a “CDA” e “C4D”, às quais funcionam no mesmo local, tendo sido separadas em duas empresas distintas para fins do contrato da exclusividade na comercialização de produtos exigida pela fornecedora Colgate). Já a Nova Aliança é administrada pelo irmão do sócio-administrador das citadas empresas, tendo incorporado imóveis da “CDA” e da C4D. Ou seja, verifica-se a participação de todas na gestão dos negócios, por meio de seus sócios.

Nesse diapasão, respondem pelo crédito tributário, de forma solidária com a Autuada “C4D”, as demais Coobrigadas nos termos do disposto no art. 21, inciso XII, da Lei nº 6.763/75.

Nesse sentido, foi também incluído o sócio-administrador da Autuada Maurício Cunha Carvalho, com base no art. 135, inciso III do CTN, c/c art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

O sócio-administrador alega que o Fisco se limitou a fazer remissão aos dispositivos legais em referência, sem, contudo, apontar quais atos teriam sido praticados pelo Impugnante com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto, a ensejar a aplicação do inciso III do art. 135 do CTN, c/c art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aduz que não se coaduna com a noção de “ato ilícito” o caso concreto, vez que a conduta imputada ao Impugnante, em última análise, se tanto seria a de contribuir para a realização do recolhimento antecipado e a maior de imposto pelo seu fornecedor, o que não se reveste de qualquer ilicitude.

A imputação de responsabilidade aos sócios pelo Fisco decorreu da prática de atos com infração à lei, nos termos do art. 135, inciso III do CTN, c/c art. 21, § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Código Tributário Nacional

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

(...)

Lei nº 6.763/75

Art. 21 - São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

(...)

II - o diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte;

(...)

(Grifou-se)

Dessa forma, o sócio-administrador responde solidariamente pelo crédito tributário em análise, pois este que desempenha funções administrativas e participa das deliberações da empresa. Não obstante, indiscutivelmente, possuía o poder de comando sobre toda e qualquer operação praticada pela empresa.

No caso dos autos não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei, para o efeito de extensão da responsabilidade tributária, e sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira.

Correta, portanto, a inclusão do sócio-administrador no polo passivo da obrigação tributária, com base no art. 135, inciso III do CTN c/c o art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por fim, não se pode acatar os pedidos das Coobrigados CDA Distribuidora e Colgate-Palmolive para exclusão da responsabilidade em relação às multas aplicadas, em face da aplicação do princípio da personalização da pena, o qual, segundo elas não se poderia estender seus efeitos à pessoa jurídica estranha aos fatos.

Como restou demonstrado, as Coobrigadas, respondem solidariamente pelo recolhimento do imposto e acréscimos legais devidos por contribuinte, conforme o art. 21, inciso XII da Lei nº 6.763/75.

Em razão da aplicação do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 08/08/23. ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir a multa isolada exigida sobre a base de cálculo do ICMS operação própria, nos termos do disposto no art. 211 do RICMS/02, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pelos Impugnantes C4D Distribuidora Ltda, C D A - Distribuidora de Alimentos Ltda, Mauricio Cunha Carvalho e Nova Aliança Participações e Empreendimentos Ltda, assistiu ao julgamento o Dr. Tiago Abreu Gontijo, pela Impugnante Colgate-Palmolive Comercial Ltda., o Dr. Daniel Lacasa Maya e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Joana Faria Salomé. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Alexandre Périssé de Abreu e Juliana de Mesquita Penha.

Sala das Sessões, 22 de agosto de 2023.

Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich
Relator

Geraldo da Silva Datas
Presidente / Revisor

I/P

CCMIG