

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.722/24/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.003423864-15  
Impugnação: 40.010157261-00, 40.010157158-84 (Coob.)  
Impugnante: Network Beauty & Fashion Cosmética Ltda  
CNPJ: 03.424849/0005-04  
Izaías Teixeira dos Santos Júnior CPF 154.007.786-15 (Coob.)  
IE: 223232186.00-82  
Coobrigado: Izaías Teixeira dos Santos Júnior  
CPF: 154.007.786-15  
Proc. S. Passivo: Iago Baesse de Araújo, Raphael Fonseca de Fonseca de Marins  
Daou  
Origem: DF/Ipatinga

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - TITULAR DA EMPRESA INDIVIDUAL - CORRETA A ELEIÇÃO.** O titular da empresa individual responde ilimitadamente pelos créditos tributários constituídos, nos termos do art. 21, § 2º, da Lei nº 6.763/75, c/c os arts. 966 e 967 do Código Civil. Legítima a sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - DESTINATÁRIO - CORRETA A ELEIÇÃO.** Correta a eleição da destinatária das mercadorias para o polo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e art. 16, Parte 1, Anexo VII do RICMS/23 em razão do disposto no art. 22, § § 18 e 19 da Lei nº 6.763/75.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - COSMÉTICOS/PERFUMARIA/HIGIENE PESSOAL - EMPRESAS INTERDEPENDENTES.** Constatou-se o recolhimento a menor do ICMS/ST devido pela Autuada, estabelecida no estado de São Paulo, na condição de substituta tributária por força do Protocolo ICMS nº 36/09 e Convênio ICMS nº 142/18, 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 e art. 162, inciso VIII, Parte 1, Anexo VII do RICMS/23 em razão da composição da base de cálculo do ICMS/ST a menor. Infração caracterizada nos termos do art. 114, inciso II do Anexo XV do RICMS/02 e art. 161, inciso II, Parte 1, Anexo VII do RICMS/23. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA - FEM.** Constatou-se o recolhimento

a menor do ICMS/ST referente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), contrariando o disposto no art. 12-A, inciso VI da Lei nº 6.763/75. Exigências 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 II, da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

- recolhimento a menor do ICMS/ST, consignando em documento fiscal base de cálculo do ICMS/ST menor do que a exigida pela legislação, no período de 01/01/19 a 31/10/23, na saída de mercadorias relacionadas no Capítulo 20 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e Capítulo 20, Parte 2, Anexo VII, RICMS/23 com destino a empresas varejistas no estado, em razão da interdependência entre o remetente e o destinatário das mercadorias, prevista no art. 115, inciso IX, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02 e art. 162, inciso VIII, Parte 1, Anexo VII do RICMS/23.

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 definida no art. 114, inciso II da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e art. 161, inciso II, Parte 1, Anexo VII, RICMS/23.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75;

- recolhimento a menor do adicional de alíquotas de ICMS/ST referente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), no período de 01/01/19 a 31/12/22, contrariando o disposto no art. 12-A, inciso VI da Lei nº 6.763/75.

Exige-se do ICMS/ST relativo ao FEM e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

### **Da Sujeição Passiva**

Registra-se ademais, que foram incluídas no polo passivo da obrigação tributária, como Coobrigados:

- Izaias Teixeira dos Santos Junior, IE: 223232186.00-82, empresa varejista mineira, optante pelo regime de tributação do Simples Nacional, nos termos do art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e art. 16, Parte 1, Anexo VII do RICMS/23 em razão do disposto no art. 22, § 18 da Lei nº 6.763/75;

- Izaias Teixeira dos Santos Junior, CPF: 154.007.786-15, empresário individual titular da empresa Coobrigada nos termos do art. 21, § 2º, da Lei nº 6.763/75, c/c os arts. 966 e 967 do Código Civil.

### **Das Impugnações**

#### **Coobrigada**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Coobrigada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 59/66, com os seguintes argumentos, em síntese:

- informa que foi intimada em 25/09/23, com fulcro no Anexo XV do RICMS/02, aprovado pelo Decreto nº 43.080/02 e Anexo VII do RICMS/23, aprovado pelo Decreto nº 48.646/23, quanto à caracterização de interdependência entre os estabelecimentos, por ter adquirido mais de 50% (cinquenta por cento) de suas entradas originárias da remetente/Autuada, no período de 01/01/18 a 31/10/23;

- aduz que a legislação apontada na intimação recebida em 25/09/23, nos termos do Decreto nº 48.646/23, foi publicada em 30/06/23, portanto não pode ser responsabilizada pelo cálculo de ICMS trazido por norma que entrou em vigor após a emissão das notas fiscais;

- entende que as bonificações não integram a base de cálculo do ICMS, devendo ser excluídas da planilha de levantamento;

- acrescenta que em relação à base de cálculo da exigência fiscal, a MVA de 225,24% (duzentos e vinte e cinco inteiros e vinte e quatro centésimos por cento) é descabida, uma vez que não conseguiria repassar o ônus ao cliente;

- relata que a exigência fiscal não se enquadra em nenhuma das regras de interdependência trazidas pelo art. 17, parágrafo único, incisos I, II e III da Lei Complementar (LC) nº 87/96;

- cita artigo publicado no jornal Valor Econômico e em acórdão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais - TJMG, referente à exigência de ICMS/ST em caso de interdependência submetido à perícia judicial;

- entende que as bonificações não integram a base de cálculo do ICMS, devendo ser excluídas da planilha de levantamento.

Requer o reconhecimento da inexistência da relação de interdependência e a exclusão do Auto de Infração.

Pede a procedência da impugnação.

### **Autuada**

Igualmente inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 70/118, com os argumentos a seguir transcritos, em síntese:

- argui a nulidade do Auto de Infração, por suposta ofensa ao art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN;

- suscita que a falta de instrução do trabalho fiscal com toda documentação aventada, lhe impediu o regular exercício de defesa, ferindo o art. 5º, inciso LV da Constituição da República de 1988 – CR/88, bem como o art. 22, inciso VII do Código de Defesa do Contribuinte Mineiro (CDC) - Lei Estadual nº 13.515/00;

- pleiteia a insubsistência da autuação fiscal, uma vez que violou o princípio da legalidade, pois fundamentou-se em norma infralegal;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- informa que foi surpreendida pelo Auto de Infração, a partir do levantamento de dados fiscais da destinatária, aos quais não teve e não tem acesso;
- aponta que segundo entendimento do Fisco, teria ocorrido hipótese de interdependência em relação ao estabelecimento do remetente e seu cliente: L F Magalhães Comércio de Produtos de Beleza Ltda;
- acrescenta que o Fisco entendeu pela necessidade de aplicação da MVA genérica de 177,19% (cento e setenta e sete inteiros e dezenove centésimos por cento), devidamente ajustada nos termos do RICMS/02, resultando em percentual efetivo de 225,24% (duzentos e vinte e cinco inteiros e vinte e quatro centésimos por cento) - MVA ajustada, conforme planilha de cálculo denominada “LEVANTAMENTO SAIDAS IZAÍAS – anexa aos autos;
- aduz que a legislação apontada pelo Fisco estabelece hipótese de interdependência impossível de ser aferida pelo vendedor;
- relata que o Fisco baseou-se apenas nas aquisições realizadas pela Coobrigada (destinatária): Izaias Teixeira dos Santos Junior (ME), para apurar os percentuais de entradas para fins de interdependência, desconsiderando que a Autuada (remetente) não tem acesso a tais informações em virtude de sigilos fiscais e comerciais;
- entende que o Fisco deveria ter lhe disponibilizado a lista completa de todas as aquisições realizadas pelo cliente: Izaias Teixeira dos Santos Junior (ME), anexando documentos de controle de estoque e de notas fiscais canceladas, bem como a lista de todas as notas fiscais de saídas emitidas pelo cliente no período fiscalizado;
- registra que a indisponibilidade dos dados utilizados na autuação, lhe impede de saber acerca dos fatos geradores presumidos que não ocorreram, hipótese em que caberia à substituta tributária o direito ao ressarcimento do ICMS/ST;
- anexa quadro demonstrativo de suas saídas totais para destinatários situados no estado de Minas Gerais, que teriam ocorrido em percentuais inferiores a 11% (onze por cento) de operações de saídas da remetente destinadas ao território mineiro no período de 2018 a 2023;
- sustenta que o lançamento fiscal lastreou-se em meras presunções, ao não se aprofundar nas investigações, para, “no mínimo, conferir o quadro societário das empresas fiscalizadas a fim de identificar elementos que de fato, pudessem comprovar algum tipo de vínculo entre a destinatária mineira e a remetente;
- aponta que a legislação mineira não estabelece uma forma minimamente exequível para que possa conferir previamente o volume de vendas globais da destinatária, de forma a conhecer o percentual de entradas para fins de interdependência;
- ressalta que comercializa produtos de sua linha profissional a clientes situados em diversas Unidades Federativas, e que as operações destinadas ao estado de Minas Gerais são inferiores a 11% (onze por cento) do total das saídas;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- reitera que é totalmente inviável uma legislação que não viabiliza aos contribuintes a prévia compreensão integral das condições nas quais se encontram, a fim de realizar o correto pagamento do tributo, sendo, inclusive, um tanto quanto conveniente à Fiscalização exigir, em momento posterior, o seu pagamento com respectivas penalidades, esvaziando-se por completo o princípio da segurança jurídica;

- destaca que o relacionamento comercial entre remetente e destinatário não lhe autoriza solicitar de seus clientes demonstrativo anual de compras, com finalidade de verificar interdependência entre elas;

- enfatiza que a condição de interdependência lhe foi revelada apenas por meio de uma intimação fiscal, que prontamente resultou na presente autuação;

- acrescenta que a Fiscalização lhe apresentou o volume de compras da destinatária, informação esta que apenas as autoridades fiscais têm acesso;

- reitera que ao lhe exigir o cumprimento impossível de uma obrigação, a Fiscalização incorreu na vedação do inciso II do art. 22 do Código de Defesa do Contribuinte Mineiro (CDC-MG);

- assevera que a hipótese de interdependência prevista no inciso IX do art. 115 do RICMS/02 fere o princípio da legalidade, confrontando-se com a Lei Complementar (LC) nº 87/96 e com a Lei Estadual Mineira nº 6.763/75;

- reitera que a hipótese de interdependência que lhe foi atribuída pela Fiscalização não encontra respaldo em lei, e extrapola o previsto na legislação complementar acerca da regulamentação do regime de substituição tributária do ICMS;

- cita o art. 17, parágrafo único da LC nº 87/96 c/c art. 13, § 18 da Lei nº 6.763/75 e ressalta que a legislação de regência não prevê, como hipótese de interdependência, a situação em que 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 e;

- anexa excertos de julgados do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, que deu provimento ao recurso do contribuinte: *“para reconhecer que a regra de interdependência prevista no art. 115, IX, do RICMS/02 não encontra respaldo no art. 13, § 18, da Lei Estadual (MG) nº. 6.763/75, dispositivo esse que cuida da caracterização da independência entre duas empresas”*;

- reproduz trechos de decisão do Supremo Tribunal Federal – STF: (Tutela provisória - liminar em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) nº 5.866/DF, que suspendeu a vigência do Convênio ICMS nº 52/17, que em seu entendimento seria perfeitamente aplicável ao presente caso;

- aduz que apesar de o Convênio nº 52/17 ter sido revogado pela edição do Convênio ICMS nº 142/2018, a referida liminar foi concedida por falta de obediência, na edição do Convênio ICMS nº 52/17, da cláusula constitucional de reserva de lei;

- reitera que o mesmo raciocínio deve ser aplicado ao presente caso a fim de evitar distorções e cobrança sem respaldo legal;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- defende que a situação de interdependência atualmente contestada não foi previamente estabelecida por meio de lei em sentido estrito, mas sim incorporada diretamente no RICMS/02 por meio de alteração via decreto regulamentar;

- entende que a deliberação no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) não dispensa o estado de submeter a matéria acordada à aprovação de sua respectiva Assembleia Legislativa, pois nenhum Convênio pode sobrepor-se à Constituição da República de 1988 – CR/88 e para reforçar seu entendimento, reproduz trecho de voto do Ministro Dias Toffoli, ADI nº 6144, decisão publicada em 03/09/21, evidenciando a exigência de lei específica para que o convênio autorizativo possa vigorar na unidade Federativa signatária;

- destaca que a situação fiscal posta no art. 115, inciso IX do Anexo XV do RICMS/02 é absurda, ao permitir a cobrança simultânea de supostos valores complementares de ambas as partes, remetente e destinatário, qualificados como interdependentes;

- assevera que não houve manipulação de preços, afasta a aplicação do art. 17 da LC nº 87/96, haja vista a inexistência de conluio entre a remetente e a destinatária, que não compartilham de administração comum visando reduzir artificialmente os preços;

- cita exemplos de notas fiscais de vendas de produtos enquadrados na NCM 33059000, destinados à empresas diferentes, dentre elas a Coobrigada: Izaias Teixeira dos Santos Junior (ME), nos quais estariam presentes a uniformidade dos preços praticados pela remetente no intuito de comprovar a inexistência de manipulação de preços;

- observa que o Fisco não comprovou a manipulação de preços, não havendo concretamente interdependência entre as partes, impondo-se o cancelamento da autuação fiscal;

- reitera que não dispõe de acesso aos dados fiscais do cliente no ano anterior à venda, desconhecendo o percentual de participação dos produtos comercializados no total de aquisições da destinatária;

- discorda da exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, ao argumento de que suposta consignação de base de cálculo menor, seria reflexo de interpretação conflitante sobre a caracterização de interdependência, relacionando-se com a obrigação principal e não com o cumprimento de obrigação acessória;

- entende que não houve descumprimento de obrigação acessória, tendo em vista que teria informado nas notas fiscais todos os elementos essenciais para conhecimento das operações;

- reitera que cumpriu integralmente sua obrigação principal, impondo-se o reconhecimento de inaplicabilidade da penalidade isolada;

- menciona que a multa de mora deve ser limitada a 20% (vinte por cento) do valor do débito, para que não configure confisco e para embasar seu entendimento cita acórdãos do STF e TJMG;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- discorda da incidência de juros de mora sobre a multa de revalidação, computados desde a data de vencimento do tributo;

- acrescenta que o termo inicial de cobrança dos juros de mora não pode se confundir com a data de vencimento da multa de revalidação, para fins de exigência fiscal;

- discorre que a determinação do termo inicial dos juros de mora está vinculada ao momento da constituição do crédito (ocasião em que surge no mundo jurídico) e às disposições da legislação tributária que fixam o prazo para pagamento dos tributos;

- entende que as multas de revalidação e isolada, possuem caráter confiscatório e para corroborar seu entendimento cita jurisprudência do STF, e o art. 150, inciso IV da CR/88;

- aduz que a multa de revalidação surge após ação fiscal, sendo intuitiva a impossibilidade de se considerar como termo inicial para incidência dos juros moratórios período anterior ao lançamento;

- menciona que os juros de mora sobre a multa de ofício somente poderiam incidir a partir do momento em que a multa passa a integrar o crédito tributário, o que ocorre apenas com o lançamento de ofício e para corroborar seu entendimento cita Acórdão exarado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda (CARF), nº 3302-002.694, 2ª Turma da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF em 20/08/14;

- aponta que a Resolução nº 2.880/97 não prevê expressamente a incidência de juros moratórios sobre a multa de revalidação.

Requer a realização de diligência para que seja intimada a prestar esclarecimentos adicionais sob pena de cerceamento de seu direito de defesa ou a nulidade do Auto de Infração eis que eivado de inconstitucionalidades.

Pede o cancelamento do crédito tributário uma vez que o art. 115, inciso IX do Anexo XV do RICMS/02 violaria os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade ou o cancelamento das multas exigidas haja vista sua natureza confiscatória ou o cancelamento da cobrança de juros moratórios a partir do vencimento da obrigação principal a que se refere.

Pugna pela procedência da impugnação.

### **Manifestação Fiscal**

A Fiscalização manifesta-se às 170/199, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento

---

### ***DECISÃO***

#### **Da Preliminar**

##### **Da Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Não é o fato de o Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

Ao contrário do que alegam as Impugnantes, remetente e destinatário foram notificados da condição de estabelecimentos interdependentes, conforme consta no Relatório Complementar ao Auto de Infração (págs. 14/18).

Quanto ao argumento da Coobrigada de que o Fisco teria fundamentado o Auto de Infração no Decreto nº 48.646/23, com vigência a partir de 01/07/23, tal alegação não procede.

Verifica-se que na Intimação nº 193/23, anexada às págs. 38/41 do e-PTA, destinada à Contribuinte Izaias Teixeira dos Santos Júnior (ME), Coobrigada, o Fisco equivocou-se quanto ao número do Decreto do novo regulamento do ICMS (RICMS/23), mencionando o Decreto nº 48.646/23, em lugar do Decreto nº 48.589/23.

Entretanto, por tratar-se de ato preparatório, não houve prejuízos à Coobrigada, que em resposta à Intimação nº 195/23, discordou dos fatos apontados pelo Fisco.

Reitera-se, por oportuno, que no Auto de Infração, a legislação infringida foi corretamente descrita, conforme tópico 10 do Relatório Complementar do Auto de Infração (págs. 16/17).

Rejeita-se, pois, as prefaciais arguidas.

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e assim serão analisadas.

### **Do Mérito**



Conforme relatado, a autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

- recolhimento a menor do ICMS/ST, consignando em documento fiscal base de cálculo do ICMS/ST menor do que a exigida pela legislação, no período de 01/01/19 a 31/10/23, na saída de mercadorias relacionadas no Capítulo 20 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e Capítulo 20, Parte 2, Anexo VII, RICMS/23 com destino a empresas varejistas no estado, em razão da interdependência entre o remetente e o destinatário das mercadorias, prevista no art. 115, inciso IX, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02 e art. 162, inciso VIII, Parte 1, Anexo VII do RICMS/23.

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 definida no art. 114, inciso II da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e art. 161, inciso II, Parte 1, Anexo VII, RICMS/23.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75;

- recolhimento a menor do adicional de alíquotas de ICMS/ST referente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), no período de 01/01/19 a 31/12/22, contrariando o disposto no art. 12-A, inciso VI da Lei nº 6.763/75.

Exige-se do ICMS/ST relativo ao FEM e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Registra-se ademais, que foram incluídas no polo passivo da obrigação tributária, como Coobrigados:

- Izaias Teixeira dos Santos Júnior, IE: 223232186.00-82, empresa varejista mineira, optante pelo regime de tributação do Simples Nacional, nos termos do art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e art.16, Parte 1, Anexo VII do RICMS/23 em razão do disposto no art. 22, §18 da Lei nº 6.763/75;

- Izaias Teixeira dos Santos Júnior, CPF: 154.007.786-15, empresário individual titular da empresa Coobrigada nos termos do art. 21, § 2º, da Lei nº 6.763/75, c/c os arts. 966 e 967 do Código Civil.

Ressalta-se de início que a Autuada requer a conversão do julgamento em diligência, sob alegação de cerceamento de defesa. Argui que a legislação apontada pelo Fisco estabelece hipótese de interdependência impossível de ser aferida pelo vendedor.

Relata que a Fiscalização se baseou apenas nas aquisições realizadas pela destinatária Izaias Teixeira dos Santos Junior, para apurar os percentuais de entradas para fins de interdependência, desconsiderando que a Impugnante não tem acesso a tais informações em virtude de sigilos fiscais e comerciais.

Entende que o Fisco deveria ter lhe disponibilizado a lista completa de todas as aquisições realizadas pelo cliente Izaias Teixeira dos Santos Júnior, anexando documentos de controle de estoque e de notas fiscais canceladas, bem como a lista de todas as notas fiscais de saídas emitidas pelo cliente no período fiscalizado.

No mesmo norte, sustenta que o lançamento fiscal se baseou em meras presunções, ao não se aprofundar nas investigações, para “*no mínimo, conferir o quadro societário das empresas fiscalizadas a fim de identificar elementos que, de fato, pudessem comprovar algum tipo de vínculo entre o destinatário mineiro e a Impugnante*”.

Assim, pede a improcedência do lançamento por descumprimento dos requisitos do art. 142 do CTN.

Todavia, tal solicitação não merece prosperar.

Verifica-se que a Defesa não apresentou os pontos que entende necessários serem esclarecidos e, ademais, o lançamento do crédito tributário está demonstrado de forma clara e objetiva, de forma que o Sujeito Passivo teve ciência de quais dispositivos foram infringidos, a capitulação legal das multas aplicadas e a origem do valor do ICMS/ST e multas exigidas.

Destaca-se, por oportuno, que o fundamento do requerimento para diligência passa por questões a serem demonstradas pela Impugnante, mediante juntada de documentos de sua escrita e demonstração contábil.

Conforme se afere nos autos, ao contrário do que alega o Sujeito Passivo, remetente e destinatário foram notificados da condição de estabelecimentos interdependentes, conforme consta no Relatório Complementar ao Auto de Infração, tendo plena ciência da constatação do Fisco.

A apuração dos valores exigidos foi dividida em anexos com planilhas demonstrativas dos valores devidos, informação da capitulação legal das multas aplicadas e percentual de cada multa.

Reitera-se, por oportuno, que o Auto de Infração e seus anexos foram corretamente instruídos, nos termos da legislação de regência, especificamente conforme disciplinado no art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.74708.

Verifica-se que todos os valores apurados foram retirados de dados e documentos apresentados pelo próprio Contribuinte, nenhum valor foi arbitrado ou presumido.

Diante disso, os documentos acostados aos autos são totalmente suficientes para o deslinde das exigências fiscais consubstanciadas no lançamento em exame.

Quanto às exigências apontadas no Auto de Infração em exame, a relação de interdependência entre a Autuada e a Coobrigada encontra-se demonstrada nas planilhas Excel: “Percentual de entradas”, “Levantamento Beauty/Izaias Teixeira dos Santos Júnior” e Demonstrativo do Crédito Tributário” do Anexo 1 do e-PTA (págs. 49).

Oportuno esclarecer, de início, que não procede o argumento da Defesa de que o Fisco deveria ter considerado, para fins de interdependência, apenas o volume de vendas do remetente, inferior a 11% (onze por cento) no período fiscalizado, com

destino ao estado de Minas Gerais”, a teor do inciso IV do art. 115 do Anexo XV do RICMS/02 e art. 162 do Anexo VII do RICMS/23.

Destaca-se que, para fins de verificação de interdependência entre os estabelecimentos, foram considerados os percentuais de entradas na destinatária Izaias Teixeira dos Santos Júnior, referente às remessas de mercadorias originadas de Network Beauty & Fashion Cosmética Ltda, nos termos dos dispositivos regulamentares.

Em relação ao argumento de que a Autuada não teria meios para verificar a ocorrência de interdependência entre os estabelecimentos, conforme prevista no inciso IX do art. 115, Parte 1, Anexo XV, RICMS/02 e inciso VIII do art. 162, Parte 1 Anexo VIII, RICMS/23, razão não lhe assiste.

Verifica-se que o legislador adotou a norma insculpida no inciso IX do art. 115 do RICMS/02 e inciso VIII do art. 162, Parte 1, Anexo VIII, RICMS/23 de “previsibilidade”, ao estabelecer o ano anterior, como base de aferição do percentual de aquisições, visando o correto recolhimento do ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais, por estabelecimentos interdependentes, a ser observado a partir do primeiro mês do ano subsequente.

Restou verificada a relação de interdependência entre os estabelecimentos, com foco na origem dos percentuais de entradas no destinatário, nos termos do inciso IX do art. 115 do Anexo XV do RICMS/02 e art. 162, inciso VIII, Anexo VII, RICMS/23.

Desta feita, nos termos do citado dispositivo, a prova de interdependência depende tão somente de se aferir a origem dos percentuais de entradas do adquirente, o que foi feito pela Fiscalização.

Diante disso, cinge-se o presente caso em aferir se havia uma interdependência entre contribuinte e responsável, conforme determina a legislação de regência.

Assim, constatado que o volume de entradas adquirido ou recebido em consignação de outra, no ano anterior, tenha ultrapassado mais de 50% (cinquenta por cento), restou configurada a relação de interdependência, o que culminou na autuação da Contribuinte e da Coobrigada.

Nesse diapasão, afere-se que o legislador elencou os critérios necessários à aferição de interdependência entre sociedades empresariais, dotando a norma insculpida no inciso IX do art. 115 do Anexo XV do RICMS/02 e inciso VIII, art. 162, Anexo VII, RICMS/23, de um critério objetivo, ao estabelecer o ano anterior, como base de aferição do percentual de aquisições, visando o correto recolhimento do ICMS-ST devido ao estado de Minas Gerais por estabelecimentos interdependentes, a ser observado a partir do primeiro mês do ano subsequente.

Desta feita, constatado que o volume de entradas adquirido ou recebido em consignação de outra, no ano anterior, ultrapassou 50% (cinquenta por cento), resta configurada a relação de interdependência entre contribuinte e responsável.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme planilha denominada “Percentual Entradas IZAÍAS”, integrante da pasta Excel “Levantamento BEAUTY/Izaias Teixeira dos Santos Júnior”, anexada ao e-PTA, verifica-se que desde o ano 2018 a destinatária Izaias Teixeira dos Santos Júnior, microempresa enquadrada no Simples Nacional, vinha adquirindo mais de 50% (cinquenta por cento) de suas entradas originadas da remetente Network Beauty Fashion Cosmética Ltda.

Alega a Defesa que a regra de interdependência aplicada pela Fiscalização não possui fundamento em lei complementar, muito menos na legislação mineira (lei ordinária), que define as hipóteses de interdependência no art. 13, § 18 da Lei nº 6.763/75.

Sustenta que as hipóteses de interdependência, por se tratar de definição de contribuinte, de responsabilidade tributária e forma de cálculo do ICMS, só podem ser vinculadas mediante lei complementar, conforme disposição constitucional expressa (art. 146 da Constituição da República de 1988 - CR/88).

No seu entendimento, o inciso IX do art. 115 da Parte 1 do Anexo XV, do RICMS/02 e inciso VIII, art. 162, Parte 1, Anexo VII, RICMS/23, trazem hipótese de interdependência não prevista na Lei Complementar nº 87/96 e na Lei nº 6.763/75, revelando-se inconstitucional e ilegal.

Aduz que a regulamentação empreendida pelos Decretos nºs 43.080/02 e 48.589/23 é eivada de vícios, pois transpôs os limites fixados na Lei nº 6.763/75 ao impor nova hipótese de responsabilidade que não foi originalmente fixada em Lei.

Entretanto, não cabe razão à Impugnante 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 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 c/c art. 115, ambos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e art. 115 c/s art. 162, ambos da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23

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 e Capítulo XX do Anexo VII do RICMS/23), aplicável a todos os contribuintes que realizem operações com tais mercadorias.

Da interpretação sistemática da legislação que rege a matéria, verifica-se que não há qualquer ofensa ao princípio da legalidade.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Esclareça-se, por oportuno, que tratando-se de operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, o correto recolhimento do ICMS-ST, por força do art. 22, §18 da Lei 6.763/75, c/c art. 15, Parte 1, Anexo XV RICMS/02 e art. 16, art. 16, Parte 1, Anexo VII do RICMS/23, interessa tanto ao remetente quanto ao destinatário, posto que ambos estão obrigados perante o Fisco Estadual.

No mesmo norte, tanto na Cláusula Quarta do Convênio ICMS nº 142/18, bem como Protocolo ICMS nº 36/09 com o estado de São Paulo, quanto aos produtos constantes do Capítulo 20, Parte 2 do Anexo XV RICMS/02 e Capítulo 20, Parte 2, Anexo VII, RICMS/23, afere-se que o remetente deverá observar as normas da legislação da unidade da Federação 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.

(...)

(Grifou-se)

Oportuno esclarecer, que não procede o argumento dos Impugnantes de que o Fisco deveria ter considerado, para fins de interdependência, apenas o volume de vendas do remetente, inferiores a 11% no período fiscalizado, com destino ao Estado de Minas Gerais”, a teor do inciso IV do artigo 115 do Anexo XV do RICMS/02.

Destaca-se que, para fins de verificação de interdependência entre os estabelecimentos, foram considerados os percentuais de entradas no destinatário Izaias Teixeira dos Santos Júnior, referente às remessas de mercadorias originadas de Network Beauty & Fashion Cosmética Ltda, nos termos do inciso IX do art. 115 do Anexo IX do RICMS/02.

A Defesa aponta em relação à base de cálculo da exigência fiscal, a MVA de 225,24% (duzentos e vinte e cinco inteiros e vinte e quatro centésimos por cento) é descabida.

Aduz que o Fisco não conferiu o quadro societário de ambas as empresas e tampouco investigou se houve manipulação de preços para qualificar os estabelecimentos como interdependentes.

Entretanto razão não lhe assiste, uma vez que a legislação não prevê tais comprovações, no caso em tela.

Verifica-se, a partir da leitura dos arts. 114, inciso II e 115 inciso IX, ambos do Anexo XV do RICMS/02 e arts. 161, inciso II e 162, inciso VIII, ambos do Anexo VII do RICMS/23, que a aplicação da MVA de 225,24% (duzentos e vinte e cinco inteiros, vinte e quatro centésimos por cento) para apuração da diferença de ICMS ST a recolher, é objetiva:

1 - o remetente de São Paulo vendeu mercadorias, relacionadas no Capítulo 20 da Parte II do Anexo XV do RICMS/02 e Capítulo 20, Parte 2, Anexo VII,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/23, com destino a estabelecimento varejista mineiro cadastrado no Simples Nacional;

2 - o destinatário mineiro adquiriu mais de 50% (cinquenta por cento) de suas entradas, no ano anterior, do remetente Network Beauty Fashion Cosmética Ltda;

3 - assim, observados os requisitos da legislação tributária mencionada, foram considerados interdependentes os estabelecimentos remetente e destinatário.

Desse modo, por tratar-se de operação interestadual, o Fisco ajustou a MVA de 177,19 % (cento e setenta e sete inteiros e dezenove centésimos por cento), conforme disposto no § 5º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, e § 2º, art. 20, Parte 1, Anexo VII, RICMS/23, de acordo com a previsão contida no inciso II do art. 114 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e art. 161, Parte 1, Anexo VII do RICMS/03, obtendo-se o percentual de 225,24% (duzentos e vinte e cinco inteiros e vinte e quatro centésimos por cento), apurando-se as diferenças de ICMS ST e FEM exigidas no lançamento.

Reitera-se, por oportuno, que a base de cálculo do ICMS/ST, encontra-se fundamentada no campo infringências do Auto de Infração, bem como nos relatórios fiscais que o instruem, tendo sido adotada a prevista no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e art. 20, inciso I, alínea “b”, item 2, Parte 1, Anexo VII do RICMS/23. Veja-se:

### RICMS/02 – Anexo XV

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

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

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

(...)

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

### RICMS/23 – Anexo VII

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

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

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

(...)

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

Os cálculos encontram-se demonstrados planilha denominada Anexo 1 – Levantamento Fiscal Beauty/Izaías do e-PTA.

A Defesa argui que as bonificações não integram a base de cálculo do ICMS, devendo ser excluídas da planilha de levantamento.

Todavia, tal entendimento carece de razão.

Observa-se que as saídas em bonificação são alcançadas pelo fato gerador do ICMS, nos termos do art. 6º, inciso VI, da Lei nº 6.763/75. Examine-se:

Lei nº 6.763/75

Art. 6º - 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)

Ressalta-se que a exigência fiscal refere-se ao ICMS/ST, que alcança operações futuras a ocorrerem dentro do estado de Minas Gerais. Portanto, não há que se excluir do levantamento fiscal as entradas de produtos recebidos em bonificação.

Convém destacar, conforme planilha “Levantamento Beauty/IZAIAS TEIXEIRA” anexada ao e-PTA, que o remetente destacou nas notas fiscais (NFs), no CFOP nº 6910, parte do ICMS/ST sobre as saídas em bonificação.

Portanto, no Auto de Infração em exame está sendo exigida a diferença de ICMS/ST sobre os fatos geradores futuros, inclusive sobre as mercadorias remetidas em bonificação.

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



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por fim, 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 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;

(...)

(Grifou-se)

### **Da Sujeição Passiva**

Conforme relatado pelo Fisco, as mercadorias foram recebidas com retenção indevida do ICMS/ST, promovida pela fornecedora: Network Beauty & Fashion Cosmética Ltda (Autuada), empresa interdependente, hipótese em que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS/ST recai sobre o estabelecimento destinatário: Izaias Teixeira dos Santos Junior, interdependente, ora Coobrigado, 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 ambos do RICMS/02 e art. 160, parágrafo único c/c art. 162, inciso VIII ambos do RICMS/23 . Confira-se:

RICMS/02

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)

RICMS/23

Art. 160 - A substituição tributária não se aplica às operações realizadas entre estabelecimentos de empresas interdependentes com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária com âmbito de aplicação 20.1 de que trata o Capítulo 20 da Parte 2 deste anexo, ressalvado quando:

I - o destinatário da mercadoria for estabelecimento varejista;

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

III - a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária seja estabelecida nos termos do item 1 da alínea "b" do inciso I do caput do art. 20 desta parte.

Parágrafo único - Na hipótese do caput, a responsabilidade pela retenção recairá sobre o estabelecimento destinatário interdependente, no momento em que este promover a saída da mercadoria com destino a outro contribuinte.

(...)

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

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

(...)

VIII - uma tiver adquirido ou recebido em consignação da outra, no ano anterior, mais de 50% (cinquenta por cento) do seu volume total de aquisições.

(...) (Grifou-se)

Registra-se ademais, que a responsabilidade da Coobrigada, empresa varejista mineira, optante pelo regime de tributação do Simples Nacional, está disciplinada no art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e art.16, Parte 1, Anexo VII do RICMS/23 em razão do disposto no art. 22, §§18 e 19 da Lei nº 6.763/75. Veja-se a legislação mencionada.

Lei nº 6.763/75

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

(...)

§ 18. Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado.

§ 19. Nas hipóteses do § 18 deste artigo, independentemente de favores fiscais ou de regime de recolhimento, o estabelecimento varejista será responsável pelo recolhimento da parcela devida ao Estado. (Grifou-se).

RICMS/02 - Anexo XV

Art. 15. O estabelecimento destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

§ 1º - A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao destinatário de mercadoria desacompanhada do comprovante de recolhimento, na hipótese em que o imposto deveria ter sido recolhido por ocasião da saída da mercadoria.

§ 2º - O disposto neste artigo não se aplica quando o destinatário adquirir mercadoria de estabelecimento alienante ou remetente mineiro, detentor de regime especial de tributação e recolhimento da responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido por substituição tributária, e não tiver acesso às informações necessárias à conferência do preço de partida da mercadoria para a formação da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### RICMS/23 - Anexo VII

Art. 16 - O estabelecimento destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto.

§ 1º - A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao destinatário de mercadoria desacompanhada do comprovante de recolhimento, na hipótese em que o imposto deveria ter sido recolhido por ocasião da saída da mercadoria.

§ 2º - O disposto neste artigo não se aplica quando o destinatário adquirir mercadoria de estabelecimento alienante ou remetente mineiro, detentor de regime especial de tributação de atribuição da responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido por substituição tributária, e não tiver acesso às informações necessárias à conferência do preço de partida da mercadoria para a formação da base de cálculo do imposto devido por substituição tributária.

§ 3º - Na hipótese do caput, o comprovante de recolhimento do imposto deverá acompanhar a mercadoria em seu transporte.

Assim, a inclusão da Coobrigada no polo passivo da autuação não implica em dupla cobrança de diferença de ICMS/ST do remetente e do destinatário, como aventado pelo sujeito passivo, já que corretamente qualificados como estabelecimentos interdependentes.

Ademais, nos termos do art. 125 do CTN, quanto aos efeitos da solidariedade, o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais.

Portanto, havendo o pagamento integral do Auto de Infração em exame por qualquer um dos integrantes do polo passivo, o crédito tributário será extinto.

Do mesmo modo, o não pagamento, obriga todos os devedores perante a Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais.

Diante disso, correta a eleição da varejista mineira, como Coobrigada, no polo passivo da obrigação tributária, consoante a legislação de regência.

Quanto à eleição do titular da empresa para o polo passivo da obrigação tributária, é importante ressaltar que, no que pertine ao empresário individual, sua responsabilidade é ilimitada, isto é, todo o patrimônio da pessoa física assegura os débitos contraídos em sua atuação empresarial.

É que o registro do empresário individual não dá origem a uma pessoa jurídica distinta de sua pessoa física, muito embora, para fins tributários, tenha também que providenciar sua inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como não há personificação jurídica sobressalente, também não há diferenciação patrimonial entre o conjunto de bens destinado para o exercício da empresa e os demais bens particulares.

Essa também é a posição adotada pela jurisprudência, como depreende-se da seguinte decisão, proferida no âmbito do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4):

### AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0013203-60.2012.404.0000

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. EMPRESÁRIO INDIVIDUAL. PENHORA. PATRIMÔNIO. TOTALIDADE. NO REGIME JURÍDICO APLICADO AOS EMPRESÁRIOS INDIVIDUAIS (ARTS. 966 E SS. DO CÓDIGO CIVIL) NÃO HÁ SEPARAÇÃO ENTRE PATRIMÔNIO PESSOAL E PATRIMÔNIO DA EMPRESA, DE MODO QUE TODO O PATRIMÔNIO DO EMPRESÁRIO ESTÁ SUJEITO À PENHORA NA EXECUÇÃO FISCAL. (GRIFOU-SE).

Portanto, não há distinção entre a pessoa natural e a firma por ela constituída. Assim, nos casos de exigências fiscais em que figura como sujeito passivo um contribuinte “empresário” (individual), o titular do estabelecimento - pessoa física - responde com todos os seus bens patrimoniais tanto pelos débitos do CNPJ, quanto pelo Cadastro de Pessoa Física (CPF), haja vista que os patrimônios se confundem, fazendo de uma só pessoa o sujeito de direitos e obrigações.

Nessa linha, a capitulação legal encontra-se devidamente registrada no Auto de Infração. Veja-se:

#### CTN

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

(...)

Lei nº 10.406/02

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

Art. 967. É obrigatória a inscrição do empresário no Registro Público de Empresas Mercantis da respectiva sede, antes do início de sua atividade.

Lei nº 13.105/15

Art. 789. O devedor responde com todos os seus bens presentes e futuros para o cumprimento de suas obrigações, salvo as restrições estabelecidas em lei.

Portanto, correta a inclusão do titular da empresa individual no polo passivo da presente obrigação tributária.

Ressalta-se que, além do ICMS/ST não recolhido pela Autuada, exigiu-se a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

§ 2º As multas serão cobradas em dobro, quando da ação fiscal, aplicando-se as reduções previstas no § 9º do art. 53, na hipótese de crédito tributário:

(...)

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - por falta de pagamento do imposto nas hipóteses previstas nos §§ 18, 19 e 20 do art. 22;

(...) (Grifou-se)

Vale destacar que as normas sancionatórias que se extrai da interpretação conjunta do *caput* e do inciso I, ambos do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, estabelecem a aplicação da penalidade “em dobro” ao alienante/remetente, contribuinte substituto tributário, por deixar de pagar o imposto devido por substituição tributária, tendo ou não efetuado a retenção cabível.

Nota-se que a norma contida no inciso I, do § 2º, do art. 56 estabelece penalidade aplicável na situação em que haja previsão de responsabilidade por substituição tributária cabível ao alienante/remetente, em relação às operações subsequentes. Ou seja, tal norma situa-se no universo da chamada substituição tributária “progressiva” ou “para frente”.

No caso dos autos, o recolhimento do ICMS/ST realizado pela Impugnante a menor no mesmo período alcançado pela ação fiscal não teria eficácia para operar a quitação do débito e, via de consequência, a extinção da obrigação tributária.

Com efeito, como ficou demonstrado pelas razões de fato e de direito articuladas nos autos, a Impugnante deixou de reter e recolher o ICMS/ST devido.

Assim, correta a exigência da parcela do ICMS/ST não recolhida pela Autuada e da Multa de Revalidação de 100% (cem por cento) do valor do ICMS/ST exigido, de acordo com o art. 56, inciso II c/c o § 2º do mesmo artigo, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Correta, também, a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Com efeito, a multa de 100% (cem por cento) 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/ST efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória, (consignação à menor da base de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária)

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

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

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

PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...)

É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)

(...) (GRIFOU-SE)

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

Em relação aos juros de mora, equivocou-se a Impugnante ao afirmar que não incidem sobre a multa de ofício (multa de revalidação) em razão de não integrarem o crédito tributário.

A incidência dos juros de mora sobre a multa de mora encontra suporte legal no art. 2º da Resolução nº 2.880/97, que disciplina sobre os créditos tributários do estado de Minas Gerais:

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

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

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

O art. 113 do CTN afirma que “a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dele decorrente”, bem como que “a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.

O art. 139 do mesmo diploma legal diz que “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza dela”.



O que se depreende da análise conjunta dos dispositivos é que quis o legislador do CTN estabelecer um regime jurídico único, que abrangesse tanto a cobrança de tributos quanto de suas penalidades pecuniárias. Desse modo, o conceito de crédito tributário é mais amplo que o de tributo, englobando também as penalidades pecuniárias, sendo que essas, ou já possuem natureza de obrigação principal (multa de mora), ou convertem-se em obrigação principal (multa isolada).

Tal entendimento vem encontrando ressonância na jurisprudência, nos termos dos Embargos de Declaração em Apelação Cível nº 0002717-14.2010.4.03.6111/SP do TRF da 3ª Região, relatado pela Desembargadora Maria Cecília Pereira de Mello:

(...)

5. OS JUROS DE MORA INCIDEM COMO FORMA DE COMPENSAR A DEMORA NO PAGAMENTO DO TRIBUTO, DEMORA ESTA QUE, UMA VEZ VERIFICADA, GERA A APLICAÇÃO DE MULTA PUNITIVA, A QUAL PASSA A INTEGRAR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ASSIM, EM CASO DE ATRASO NO PAGAMENTO DA DÍVIDA, OS JUROS DEVEM INCIDIR SOBRE A TOTALIDADE DO CRÉDITO, INCLUSIVE SOBRE A MULTA.

6. O ART. 161 DO CTN AUTORIZA A EXIGÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE O CRÉDITO NÃO INTEGRALMENTE PAGO NO VENCIMENTO, E, CONSOANTE JÁ DEMONSTRADO ANTERIORMENTE, O CRÉDITO TRIBUTÁRIO DECORRE DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, ESTANDO NELA INCLUÍDOS TANTO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO COMO O DA PENALIDADE DECORRENTE DO SEU NÃO PONTUAL PAGAMENTO.

(...) (GRIFOU-SE)

Nesse diapasão, incabível a alegação da Impugnante de que a multa de mora não compõe o crédito tributário e que, por consequência, não estaria sujeita aos juros de mora.

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

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

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

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, crédito tributário regularmente formalizado e, não tendo os Impugnantes apresentado provas capazes de elidir o lançamento, corretas as exigências fiscais.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante Network Beauty & Fashion Cosmética Ltda, sustentou oralmente o Dr. Raphael Fonseca de Marins Daou e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Joana Faria Salomé. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Revisora) e Wertson Brasil de Souza.

**Sala das Sessões, 05 de junho de 2024.**

**Aleandro Pinto da Silva Júnior**  
**Relator**

**Antônio César Ribeiro**  
**Presidente**

CSP