

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	25.193/25/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.003412464-31	
Impugnação:	40.010157356-81, 40.010157335-21 (Coob.)	
Impugnante:	Cosan Lubrificantes e Especialidades S.A. IE: 048001346.30-74 Pacalub Comércio e Logística Ltda (Coob.) IE: 001678951.00-44	
Proc. S. Passivo:	Lígia Regini da Silveira/Outro(s)	
Origem:	DF/Montes Claros	

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - DESTINATÁRIO - CORRETA A ELEIÇÃO. Correta a eleição da Coobrigada, destinatária das mercadorias sujeitas à substituição tributária, para o polo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 22, § 18, da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO. Constatado que a Autuada, contribuinte substituta tributária, efetuou retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST, em decorrência de apuração incorreta da base de cálculo do imposto nas operações destinadas à Coobrigada com mercadorias sujeitas à substituição tributária. Reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização. Infração parcialmente caracterizada. Corretas as exigências fiscais remanescentes de ICMS/ST e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, incisos I e II, da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação fiscal de que a Autuada, uma das unidades da Cosan (também denominada “Moove”), Grupo responsável pela produção e distribuição de lubrificantes da marca Mobil no Brasil, contribuinte substituto tributário por força do Convênio ICMS nº 110/07 c/c art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, apurou incorretamente a base de cálculo do ICMS/ST incidente nas operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária destinadas à empresa Pacalub Comércio e Logística Ltda, no período de fevereiro de 2019 a junho de 2023, ocasionando a retenção e o recolhimento a menor do imposto.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

O presente processo foi lavrado para exigência do ICMS/ST devido e da respectiva Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, incisos I e II da Lei nº 6.763/75.

A empresa destinatária das mercadorias objeto de atuação, Pacalub Comércio e Logística Ltda, também foi incluída no polo passivo da presente obrigação tributária, na condição de Coobrigada, em virtude da responsabilidade prevista no § 18 do art. 22 da Lei nº 6.763/75.

Trata-se de PTA Complementar ao PTA nº 01.003413647-28, nos termos do art. 150, § 2º do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, pelo qual foi exigida a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, em razão de destaque a menor da base de cálculo do ICMS/ST, tendo em vista que referida penalidade não se aplica à empresa destinatária das mercadorias.

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

- Relatório Fiscal;
- Anexo 1 – Planilha de Apuração ICMS/ST e Multas – 2019 a 2023;
- Anexos 2 ao 6 – Planilhas de Apuração ICMS/ST por Operação – 2019 a 2023;
- Anexos 7 ao 9 – Contratos de Distribuição 2015, 2020 e 2021;
- Anexo 10 – Valores Concessão Territorial JAN-2019 A JUN-2023;
- Anexos 11 e 12 – Auto de Intimação 283/2023 e respectivo atendimento;
- Anexo 13 – Relatório de Pesquisa – DICONF.

Da Impugnação

Inconformadas, a Autuada (ora denominada “Cosan”) e a Coobrigada (ora denominada “Pacalub”) apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnações às págs. 208/327 e 162/207, respectivamente.

Requerem, ao final, o acolhimento das impugnações.

Da Reformulação do Lançamento e do aditamento à impugnação

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o lançamento, de acordo com o “Termo de Reformulação do Lançamento” de págs. 612/615, para excluir as exigências relativas às operações com produtos que não são tributados pela sistemática da substituição tributária, bem como para adequar a Margem de Valor Agregado – MVA de acordo com o produto, adotando a MVA de 61,31% (sessenta e um vírgula trinta e um por cento) ou de 30% (trinta por cento), conforme o caso.

Na oportunidade, o Fisco acrescenta a seguinte documentação:

- Anexo 15 - Apuração ICMS-ST e Multas – 2019 a 2023 – Novo;
- Anexos 16 ao 20 - Apurações ICMS-ST por Operação – 2019 a 2023 – Novo;
- Anexo 21 - Extinção Parcial Crédito Tributário;
- Anexos 22 e 23 – Documentação Pacalub / Pacaluz / Idemitsu Lube / Cosan.

Regularmente cientificadas sobre a retificação, somente a Autuada adita sua impugnação às págs. 620, ratificando os termos da impugnação inicial não acatados pelo Fisco.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em Manifestação de págs. 621/696, refuta as alegações da Defesa, requerendo, assim, a manutenção do lançamento, considerando a reformulação do crédito tributário.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 697/728, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do lançamento de págs. 612/615.

DECISÃO

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

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante/Autuada requer a nulidade do Auto de Infração, alegando que “há erro inequívoco na apuração da base de cálculo do ICMS-ST objeto do presente AIIM”.

Esclarece que o Fisco, “ao calcular o ICMS-ST supostamente devido, (i) considerou produtos que não são tributados pela sistemática da substituição

tributária; e (ii) considerou que todos os produtos possuiriam margem de valor agregado (“MVA”) de 61,31%”.

Para demonstrar o alegado, exemplifica notas fiscais objeto de autuação em que constam produtos não sujeitos ao regime de substituição tributária e produtos submetidos a Margem de Valor Agregado – MVA menor do que aquela aplicada pelo Fisco (30% - trinta por cento).

Defende que, “caso a aferição de qualquer elemento do lançamento seja feita de forma equivocada, este não estará revestido dos requisitos básicos inerentes do ato, resultando na sua nulidade, por representar vício material insanável”.

Conclui que, “uma vez comprovado o erro na apuração da base de cálculo do tributo exigido, de rigor seja reconhecida a nulidade deste auto de infração”.

Contudo, observa-se que, após análise da impugnação apresentada pela Defesa, o Fisco acatou tais alegações, retificando o lançamento, de acordo com o “Termo de Reformulação do Lançamento” de págs. 612/615, para excluir as exigências relativas às operações com produtos que não são tributados pela sistemática da substituição tributária, bem como para adequar a Margem de Valor Agregado – MVA de acordo com o produto, adotando a MVA de 61,31% (sessenta e um vírgula trinta e um por cento) ou de 30% (trinta por cento), conforme o caso.

As planilhas retificadoras de apuração das exigências fiscais constam dos Anexos 16 ao 20, cujos valores se encontram consolidados na planilha relativa ao Novo Demonstrativo do Crédito Tributário que compõe o Anexo 15 do Auto de Infração.

Verifica-se, então, que inexistem, especialmente após a retificação do crédito tributário, erros ou distorções que possam macular o presente lançamento, como alegado pela Impugnante.

Ressalta-se que o art. 92 do RPTA estabelece de forma absolutamente clara que “as incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida”, norma que se aplica perfeitamente ao caso dos autos, sendo certo que a Impugnante, pelo próprio teor de sua impugnação, tem plena ciência das infrações que lhe foram imputadas.

Não há que se falar, portanto, em nulidade do Auto de Infração, uma vez que, ao contrário do alegado pela Impugnante, o presente lançamento foi lavrado com todos os requisitos formais previstos no art. 89 do RPTA (Decreto nº 44.747/08), pois contém a descrição clara e precisa dos fatos que motivaram a presente autuação, especialmente no Relatório Fiscal complementar ao Auto de Infração, a detalhada apuração das exigências fiscais, a correta indicação dos dispositivos infringidos e os relativos às penalidades aplicadas.

Inexiste, também, qualquer ofensa ao art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, como pretende fazer crer a Impugnante, pois o Fisco determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, nos termos estabelecidos na legislação vigente, identificou corretamente os Sujeitos Passivos da obrigação tributária, assim como aplicou de forma esmerada as penalidades cabíveis.

Por sua vez, a Impugnante/Coobrigada alega nulidade do Auto de Infração “por ausência de Auto de Início de Ação Fiscal”, afirmando que “apenas a Moove, devedora principal, é que foi intimada”.

Aduz que “a abertura de Auto de Início de Ação Fiscal é providência prevista no art. 69 e seguintes do Decreto nº 44.747/08 (“RPTA-MG”) a fim de solicitar ao sujeito passivo apresentação de documentos e esclarecimentos que a d. Fiscalização entende necessários para apurar o objeto da fiscalização” sendo que, “no presente caso, não estão presentes nenhuma das hipóteses de dispensa da lavratura prévia de Auto de Início de Ação Fiscal, previstas no art. 74 do Decreto nº 44.747/08”.

Segundo a Defesa, “não há dúvidas de que a ausência de intimação sobre o início de ação fiscal compreende em prejuízo à Impugnante, pois foi autuada sobre graves acusações de simulação de seus contratos sem que houvesse qualquer oportunidade para, no momento oportuno, apresentar esclarecimentos e os documentos que entenderia necessários”.

Sustenta que, “no presente caso, resta configurada a omissão pela d. Fiscalização em procedimento essencial à constituição do lançamento tributário, em afronta ao art. 142 do CTN, acarretando claro prejuízo à Impugnante”.

Todavia, sem razão a Defesa em seus argumentos.

Segundo os arts. 69 e 70 ambos do RPTA, o Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF é lavrado para fins de documentar o início do procedimento de fiscalização, sendo também utilizado para solicitar, se for o caso, livros, documentos e demais elementos necessários ao exercício da ação fiscal.

Conforme esclarecido pelo Fisco em sua manifestação fiscal, “a previsão regulamentar do AIAF tem os seguintes objetivos: formalizar o início da ação fiscal, retirando o direito à denúncia espontânea e solicitar, quando e se necessário, a documentação que não esteja de posse da Fiscalização e seja necessária para a realização dos trabalhos”. Acrescenta que “todos os documentos e informações necessários foram fornecidos pela COSAN S.A, sujeito passivo principal, em atendimento ao Auto de Intimação nº 283/2023”, conforme Anexo 12 do Auto de Infração.

De fato, no presente processo, somente a empresa Cosan foi intimada do AIAF, mas, trata-se de um procedimento fiscal que prescinde de uma intimação específica a coobrigado que venha a compor o quadro de sujeição passiva da autuação, até porque, no momento da emissão do AIAF, o Fisco pode não ter, ainda, o conhecimento da natureza da irregularidade cometida pelo contribuinte para estender a responsabilidade a algum coobrigado.

Cabe ressaltar que, no caso dos autos, a empresa Coobrigada foi devidamente intimada do Auto de Infração, tendo a oportunidade de apresentar seus argumentos de defesa em sede de impugnação. Conforme pontuado pelo Fisco, “tanto houve a oportunidade que a sua defesa, completa e irrestrita, foi apresentada e está sendo apreciada”.

Vale comentar que outra oportunidade foi concedida à Coobrigada para manifestar-se em aditamento de impugnação após a retificação do lançamento, porém ela renunciou ao seu direito, deixando de comparecer aos autos.

Portanto, não se vislumbra aqui qualquer ofensa ao direito da Coobrigada de se defender.

No tocante à inclusão da Coobrigada no polo passivo da responsabilidade do presente crédito tributário, a Impugnante entende que ela é *“ilegal e absurda na origem, pois não há precisa fundamentação legal e muito menos motivação para a responsabilização da PACALUB pelo suposto crédito de ICMS-ST”*.

Afirma que *“da leitura do Relatório Fiscal, verifica-se que, para além da simples qualificação da PACALUB como adquirente das mercadorias, não houve qualquer justificativa para inclusão da Impugnante no polo passivo”*.

Acrescenta que houve apenas a citação de dispositivos legais e normativos no Relatório Fiscal, *“de modo que a PACALUB simplesmente não sabe o exato enquadramento da sua suposta solidariedade pelo AIIM da MOOVE, restando inequívoca a nulidade do AIIM em face da Impugnante”*.

Cita o art. 92 do RPTA, afirmando que *“a legislação estadual impõe que a peça fiscal aponte os “elementos suficientes” para configuração da infração”*.

Conclui que, *“ante a absoluta ausência de motivação quanto à responsabilidade solidária, não há como se admitir que a mera transcrição dos dispositivos realizada pela d. Fiscalização seja considerada válida por este E. Conselho de Contribuintes, sob pena de tornar letra morta a legislação tributária estadual, bem como o próprio art. 142 do CTN”*, sendo, portanto, *“nula a imputação de responsabilidade à PACALUB porque falta fundamentação legal no AIIM, em prejuízo ao seu direito de ampla defesa e contraditório”*.

Entretanto, novamente, não procedem os argumentos da Impugnante/Coobrigada.

Pela clareza das contrarrazões apresentadas pelo Fisco em sua manifestação fiscal, vale reproduzir aqui suas palavras que, indubitavelmente, refutam tais alegações da Defesa:

(...)

A fundamentação legal consubstanciada nos dispositivos legais elencados na peça fiscal, somada às informações detalhadas no Relatório Fiscal anexo ao Auto de Infração, sustentam legalmente a responsabilização da coobrigada PACALUB e proporcionam completo esclarecimento quanto aos motivos dessa responsabilização.

Com efeito, no campo “RELATÓRIO” do Auto de Infração consta a informação de que se trata de cobrança de ICMS/ST destacado e recolhido a menor pela COSAN S.A nos documentos fiscais elencados nos ANEXOS I, II, III, IV, V e VI do Auto de Infração, sendo

que a coobrigada PACALUB está devidamente identificada como destinatária em TODAS as operações irregulares relacionadas em cada um dos ANEXOS.

Ainda no campo “RELATÓRIO” da peça fiscal consta que a retenção e destaque a menor do ICMS/ST se deram “em decorrência da não inclusão de todos os encargos cobrados do destinatário na base de cálculo do ICMS/ST”.

Além disso, no “RELATÓRIO FISCAL COMPLEMENTAR” anexado ao Auto de Infração consta detalhadamente todo o contexto que levou à constatação da irregularidade fiscal, inclusive o envolvimento da coobrigada que, além de constar como destinatária em todas as operações com irregularidades tributárias, é parte no “Contrato de Distribuição de Lubrificantes e Outras Avenças”, documento que sustenta o pagamento de verbas da destinatária dos produtos (PACALUB) para a remetente COSAN S.A, sem a devida inclusão de tais verbas na base de cálculo do ICMS/ST, causando assim a retenção e recolhimento a menor do imposto, infração essa apontada no Auto de Infração.

É impossível, portanto, dissociar a coobrigada PACALUB da infração apontada no Auto de Infração.

Quanto à fundamentação legal que embasa a inclusão da coobrigada PACALUB como responsável solidária, os dispositivos citados na peça fiscal não poderiam ser mais claros na atribuição da responsabilidade.

(...)

Dessa forma e conforme já foi dito, uma simples leitura do RELATÓRIO FISCAL combinado com os dispositivos elencados no Auto de Infração é suficiente para entender que a responsabilidade da impugnante vem, em primeiro lugar, da Lei, que determina a responsabilização do destinatário quando o ICMS/ST não for recolhido ou for recolhido a menor pelo remetente substituto.

Ademais, além de figurar como destinatária dos produtos cujo ICMS/ST foi recolhido a menor, a coobrigada PACALUB tem participação fundamental no “Contrato de Distribuição de Lubrificantes e Outras Avenças”, que sustenta e dá causa ao recolhimento a menor do ICMS/ST, visto que é este “contrato” que define o pagamento das verbas que são indevidamente excluídas da base de cálculo do ICMS/ST.

Portanto, por todos os ângulos que se olhe, vê-se que é plenamente justificável, coerente e legal a inclusão da

impugnante PACALUB como coobrigada nesse Auto de Infração.

Acrescenta-se que, conforme se verá na análise de mérito, a própria Defesa extraiu do Auto de Infração que sua responsabilidade tributária se encontra capitulada no § 18 do art. 22 da Lei nº 6.763/75, dispositivo legal devidamente apontado pelo Fisco no Auto de Infração, cujo contexto não dá margem a dúvidas.

Importa reproduzir o seguinte comentário da Defesa, quando contesta sua responsabilidade pela multa de revalidação exigida nos autos:

(...) deve ser expressamente afastada a responsabilidade da Impugnante em face da multa aplicada, mantendo-se tão somente a solidariedade em face do ICMS-ST ora exigido, a teor do que dispõe o art. 22, §18 da Lei 6.763/75.

(...).

(Grifou-se).

Portanto, não é o fato de a Defesa discordar de sua condição de responsável solidária com base em tal dispositivo legal que acarreta a nulidade do lançamento.

Assim, ao contrário das alegações da Impugnante, o lançamento fiscal encontra-se legalmente fundamentado e devidamente motivado, nos termos da legislação de regência, inclusive em relação à sujeição passiva.

Não há dúvidas de que as Impugnantes compreenderam e se defenderam claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pelas impugnações apresentadas, que abordam todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Reitera-se, pela importância, que 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.

E ainda, o Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos aos Sujeitos Passivos todos os prazos legalmente previstos para apresentar a defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

Rejeita-se, pois, as arguições de nulidade do lançamento.

Quanto a outras questões de preliminar apresentadas pela Defesa, acerca da “*Reunião dos Processos para Julgamento Conjunto*” e da responsabilidade tributária da Coobrigada, verifica-se que elas se confundem com o próprio mérito e assim serão analisadas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação fiscal de que a Autuada, uma das unidades da Cosan (também denominada “Moove”), Grupo responsável pela produção e distribuição de lubrificantes da marca Mobil no Brasil, contribuinte substituto tributário por força do Convênio ICMS nº 110/07 c/c art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, apurou incorretamente a base de cálculo do ICMS/ST incidente nas operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária destinadas à empresa Pacalub Comércio e Logística Ltda, no período de fevereiro de 2019 a junho de 2023, ocasionando a retenção e o recolhimento a menor do imposto.

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

O Fisco constatou que, em desacordo com o estabelecido no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, do Anexo XV do RICMS/02, nessas operações em análise constantes dos Anexos 2 a 6 do Auto de Infração, não houve a inclusão, na base de cálculo do ICMS/ST, de todos os encargos cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, relativos a cobrança/pagamento a título de “Concessão de Atuação” ou “Concessão Territorial”.

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

O presente processo foi lavrado para exigência do ICMS/ST devido e da respectiva Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, § 2º, incisos I e II, da Lei nº 6.763/75, conforme demonstrativo constante do Anexo 1 do Auto de Infração.

A empresa destinatária das mercadorias objeto de autuação, Pacalub Comércio e Logística Ltda, também foi incluída no polo passivo da presente obrigação tributária, na condição de Coobrigada, em virtude da responsabilidade prevista no § 18 do art. 22 da Lei nº 6.763/75.

Trata-se de PTA Complementar ao PTA nº 01.003413647-28, nos termos do art. 150, § 2º, do RPTA, pelo qual foi exigida a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, em razão de destaque a menor da base de cálculo do ICMS/ST, tendo em vista que referida penalidade não se aplica à empresa destinatária das mercadorias.

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

1. Conferência de documentos fiscais emitidos pela Autuada e Coobrigada;
2. Análise dos “Contratos de Distribuição de Combustíveis e Outras Avenças” celebrados entre a Cosan (matriz) e sua Distribuidora exclusiva, Pacalub

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Comércio e Logística Ltda, I.E. 001.678951.0044, ora Coobrigada (Anexos 7 a 9 do Auto de Infração);

3. Apresentação, pela Autuada, dos valores mensais cobrados pela Cosan, a título de Concessão Territorial, por meio de planilha fornecida em atendimento ao Auto de Intimação nº 283/2023 (Anexos 10 a 12 do Auto de Infração).

O Fisco acrescenta, ainda, que:

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

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

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

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

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

(...)

Ambos os Contratos de Distribuição celebrados entre o Sujeito Passivo e a Coobrigada (anexados ao presente trabalho), tratam da área de abrangência (Território) em Minas Gerais, nos quais a PACALUB tem direito de atuar. O item 1.3 do Anexo I estabelece que pela atuação no território estabelecido, sobre o qual se garante exclusividade de distribuição, a COSAN

cobrar, a título de “Concessão de atuação”, valores apurados pela seguinte fórmula:

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

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

Portanto, a PACALUB assume o significativo custo de 11,65% da sua Receita Líquida para ter direito à exclusividade na distribuição dos produtos da COSAN. Diante disso, não há dúvida de que os relevantes valores cobrados pela COSAN a título de “Concessão Territorial” compõem o Custo das Mercadorias Vendidas pela PACALUB (e assim foram lançados pela empresa em sua escrituração contábil). É certo, portanto, que os valores cobrados compõem o custo dos produtos e, conseqüentemente, são considerados na precificação para revenda.

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

5.1) Informações relevantes:

- Neste Auto de Infração foram consideradas todas as operações de vendas da COSAN para a PACALUB nas quais houve destaque a menor do ICMS/ST em virtude de não inclusão, nas respectivas bases de cálculo, dos valores referentes à “concessão de atuação”.
- A PACALUB não mantém estoques de mercadorias. Assim, nas operações ocorridas entre COSAN e PACALUB, os produtos são faturados pela COSAN à medida que as vendas são feitas pela PACALUB, em sistema “Just in time”;
- Em virtude do acima exposto, os valores de “Concessão Territorial” cobrados mensalmente pela COSAN foram rateados pelas vendas da COSAN para a PACALUB durante o mês a que se referem, de maneira

que a base de cálculo de ICMS/ST de cada operação sofresse o ajuste necessário e proporcional ao respectivo valor de concessão territorial cobrado (vide Planilhas constantes nos ANEXOS I, II, III, IV, V e VI).

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

(...)

No intuito de corroborar a irregularidade apurada, também foi acostado aos autos o “RELATÓRIO DE PESQUISA-DICONF” (Anexo 13 do Auto de Infração), lavrado pela Superintendência de Crédito e Cobrança da SEF/MG, que consiste, basicamente, no resultado de pesquisas atinentes, principalmente, às empresas Cosan Lubrificantes e Especialidades S/A e Pacalub Comércio e Logística Ltda (remetente e destinatária das operações objeto de autuação).

Acatando parcialmente as razões da Defesa, o Fisco retificou o lançamento, de acordo com o “Termo de Reformulação do Lançamento” de págs. 612/615, para excluir as exigências relativas às operações com produtos que não são tributados pela sistemática da substituição tributária, bem como para adequar a Margem de Valor Agregado – MVA de acordo com o produto, adotando a MVA de 61,31% (sessenta e um vírgula trinta e um por cento) ou de 30% (trinta por cento), conforme o caso.

As planilhas retificadoras de apuração das exigências fiscais constam dos Anexos 16 ao 20, cujos valores se encontram consolidados na planilha relativa ao Novo Demonstrativo do Crédito Tributário que compõe o Anexo 15 do Auto de Infração.

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

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

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

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

O Fisco salienta também que, em 2020, foi lavrado outro processo contra os mesmos Sujeitos Passivos, PTA nº 01.001689806-55, envolvendo as mesmas infrações

e mesmas penalidades do presente lançamento, porém, referente ao período de abril de 2016 a dezembro de 2018, o qual foi julgado procedente pelo Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais e se encontra atualmente em execução fiscal.

Em relação à acusação fiscal propriamente dita, a Impugnante/Autuada relata, inicialmente, que *“a Cosan Lubrificantes e Especialidades S.A. (“MOOVE”) é empresa de sólida reputação no mercado, que sempre atuou na importação, produção, venda e distribuição de lubrificantes e especialidades da marca MOBIL destinados, por exemplo, à indústria automotiva, ao setor agro para utilização em máquinas de grande porte e ao varejo”*.

Pontua que, atualmente, a atuação da empresa em todo o Brasil, assim como no Estado de Minas Gerais, *“se dá por meio de parceria com distribuidores locais, com os quais mantém uma relação híbrida de prestação de serviços, concessão de exclusividade territorial e compra e venda de mercadorias”*.

No caso em análise, destaca *“a parceria da MOOVE com a PACALUB COMÉRCIO E LOGÍSTICA LTDA. (“PACALUB”), empresa idônea, com 15 anos de experiência no ramo de distribuição de lubrificantes e forte atuação no Estado de Minas Gerais”*.

Ambas as Impugnantes, Autuada e Coobrigada, informam que, de acordo com o “Contrato de Distribuição e Outras Avenças” (Anexo 7 do Auto de Infração), a Moove fornece produtos da Moove-MG para a PACALUB e, por meio da Moove-RJ:

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

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

Após tais explanações, a Impugnante/Autuada registra que, conforme se extrai de todo o material que compõe o trabalho fiscal, a diferença de ICMS/ST lançada no presente processo decorre *“única e exclusivamente”* dos valores pagos pela Pacalub, a título de “concessão territorial”, à empresa Cosan Lubrificantes e Especialidades S/A localizada no Rio de Janeiro/RJ (CNPJ 33.000.092/0001-69), jamais à Autuada.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A Impugnante/Autuada afirma que, de acordo com o art. 155, inciso II, da Constituição Federal e art. 2º da Lei Complementar nº 87/96, a constituição do ICMS

se sustenta no trinômio “operação – circulação – mercadoria” e que, “considerando que a incidência de ICMS está circunscrita à circulação de mercadorias, não há autorização legal para cobrá-lo sobre outras materialidades econômicas como a concessão territorial”.

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

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

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

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

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

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

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

Assevera que é “impertinente e irrelevante” a afirmação do Fisco de que “os relevantes valores cobrados pela COSAN a título de “Concessão Territorial” compõem o Custo das Mercadorias Vendidas pela PACALUB (e assim foram lançados pela empresa em sua escrituração contábil)”.

Pontua que, em que pese essa afirmação do Fisco, “não consta na relação de documentos constantes do Relatório Fiscal qualquer escrituração contábil das empresas”.

Defende que “ainda que a afirmação da d. Fiscalização fosse verdadeira, a forma como a PACALUB contabiliza a despesa de concessão territorial não pode alterar a natureza jurídica da referida verba”.

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

Analisando o contrato firmado entre as partes envolvidas (Cosan/Pacalub), é clara a constatação de que, ao contrário do sustentado pela Defesa, a “Concessão Territorial” consiste sim em verba/encargo exigido **compulsoriamente** da Pacalub Comércio e Logística Ltda (destinatária das mercadorias objeto de autuação, ora Coobrigada), como **condição indispensável** ao fornecimento de mercadorias pela Cosan.

Importa destacar a cláusula constante do contrato, que prevê a rescisão unilateral e sem aviso prévio, caso seja descumprido o pagamento da “concessão territorial”, bem como qualquer obrigação prevista no documento, nos termos do item 21.2, alíneas (i) e (iii), da Cláusula XXI (vide págs. 22 do contrato – Anexo 8 do Auto de Infração):

CLÁUSULA XXI
TÉRMINO E RESCISÃO

(...)

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

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

(...)

Encontra-se previsto, também, no instrumento contratual, que o término do acordo ensejará a interrupção do fornecimento de mercadorias da COSAN S.A para a distribuidora PACALUB. Vide item 21.4, alínea (d), da mesma Cláusula XXI (págs. 23 do contrato – Anexo 8 do Auto de Infração):

(...)

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

(...)

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Vale registrar, ainda, que a falta de pagamento acarreta exigência de multa, juros e correção monetária, nos termos da alínea 1.3.3 do Anexo I do contrato (págs. 28 do contrato - Anexo 8 do Auto de Infração):

Anexo I **Do Território**

(...)

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

(...)

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

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

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

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

Constituição da República 1988

Art. 146. Cabe à lei complementar

(...)

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

Lei Complementar nº 87/96

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

(...)

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

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

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

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

(...).

(Grifou-se)

Convênio ICMS nº 52/17

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

(...)

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

(...).

(Grifou-se)

RICMS/02

Anexo XV - Parte 1

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

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

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

(Grifou-se).

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

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

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

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

Vale mencionar, também, que, considerando que o preço de um distribuidor ainda receberá ao menos uma agregação antes de chegar ao preço oferecido ao

consumidor final, espera-se que os valores das vendas do distribuidor PACALUB sejam bem menores do que a base de cálculo utilizada para apuração do ICMS/ST.

No entanto, conforme demonstrado pelo Fisco às págs. 31/35 da manifestação fiscal, os valores das vendas realizadas pela distribuidora Pacalub a seus clientes varejistas/atacadistas são expressivamente superiores aos valores de base de cálculo de ICMS/ST apurados pela Autuada com base nas notas fiscais objeto de autuação, que deveriam representar o preço final ao consumidor.

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

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

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

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

No que tange à reclamação da Defesa de que o Fisco não incluiu nos autos a comprovação de que a Coobrigada contabilizou os valores pagos a título de “concessão territorial” nas Contas de “custo de mercadorias vendidas”, observa-se que, em que pese a Impugnante tenha registrado essa reclamação, tal informação fiscal não foi, de fato, contestada pela Defesa, o que poderia ter sido feito mediante a apresentação dos registros contábeis.

Segundo o Fisco, *“as próprias impugnantes admitem as contabilizações quando afirmam que “a forma como a PACALUB contabiliza os pagamentos de “concessão territorial” não pode alterar a natureza jurídica da referida verba.””*.

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

ela comercializados, impactando diretamente na composição dos preços dos produtos vendidos pela distribuidora.

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

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

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

Destaca-se que, ainda que a “Concessão Territorial” fosse sujeita ao ISS, os respectivos valores iriam compor o preço de venda do produto ao consumidor final, compondo, portanto, a base de cálculo do ICMS/ST, como ocorre com os royalties relativos à franquia:

RICMS/02 - Anexo XV - Parte 1

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

I - em relação às operações subsequentes:

...

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

(Grifou-se).

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

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

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

Importa reproduzir os seguintes destaques do Fisco:

- A cobrança/recebimento da “concessão territorial” é feita pela Matriz da autuada COSAN S.A (mesma raiz de CNPJ) e não por outra empresa, como ocorre com as franqueadoras por exemplo, que cobram a taxa de franquia (Royalties) através de uma empresa de Franchising e comercializa os produtos por outra empresa, com CNPJ distinto.
- A “concessão territorial” não está listada na Lista de Serviços sujeitos ao ISS.
- Ao contrário dos encargos relativos à assessoria, treinamento de pessoal, marketing, administração e outros, a “concessão territorial” é um encargo que tem relação direta com a operação de compra e venda dos produtos.

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

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

De acordo com a legislação tributária específica ao caso concreto (item 3 da alínea “b” do inciso I do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02), a base de cálculo da substituição tributária será o preço praticado pelo remetente acrescido dos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquias e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria.

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

Ressalta-se que o contrato de distribuição de combustíveis foi firmado entre a Coobrigada e o estabelecimento “Matriz” da “Cosan Lubrificantes e Especialidades S/A”, cujo efeito se estende a todos os estabelecimentos do grupo empresarial, uma vez que os produtos são disponibilizados/fornecidos à Pacalub por meio da Filial mineira do Grupo Cosan (ora Autuada), de acordo com o disposto na Cláusula I, que trata do objeto do contrato (págs. 2 do contrato – Anexo 8 do Auto de Infração):

CLÁUSULA I

OBJETO

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

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

(...)

Em relação ao documento acostado aos autos pelo Fisco, constante do Anexo 13 do Auto de Infração, também denominado “Memorando DICONF”, as Impugnantes afirmam que ele foi elaborado para descaracterizar o contrato firmado entre a Cosan e a distribuidora Pacalub.

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

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

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

Defendem que, no presente caso, não restou configurado qualquer prejuízo causado pela relação entre “Pacalub” x “Pacaluz” às operações realizadas entre a “Moove” e a “Pacalub” que tivesse o condão de invalidar o contrato, e que *“a Pacaluz*

sequer foi parte contratante, caracterizando-se como terceira estranha ao contrato firmado entre Pacalub e Cosan e, conseqüentemente, à relação sobre a qual referido contrato estende seus efeitos”.

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

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

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

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

Em relação ao memorando, conforme análise do Fisco, de págs. 38/73 da Manifestação Fiscal, são vários documentos/informações que demonstram que as empresas “Pacaluz” e “Pacalub” formam um grupo econômico com compartilhamento de recursos humanos e físicos, caracterizando total confusão patrimonial.

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

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Conforme pontuado pelo Fisco, *“a partir das informações contidas no Relatório de Pesquisa DICONF (Anexo XIII), verifica-se ainda que a empresa Idemitsu Lube South America Ltda, além de ocupar o mesmo endereço declarado pelas impugnantes, promoveu todas as suas operações sem ter empregados registrados em seu nome, o que permite a conclusão de que a própria PACALUB (ou PACALUZ) é que cuidava da distribuição dos produtos concorrentes, contrariando frontalmente o Item 1.3 da Cláusula I do CONTRATO DE DISTRIBUIÇÃO E OUTRAS AVENÇAS”* – págs. 2 do documento contratual – Anexo 8 do Auto de Infração.

No que se refere a tais informações, as Impugnantes pontuam que *“o local em que a IDEMITSU se encontrava cadastrada no período mencionado no relatório foi objeto de contrato de locação firmado entre a PACALUZ (e não a PACALUB) e a empresa FERNÃO DIAS LOGÍSTICA EIRELLI (DOC. 05)”*.

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

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

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

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

Segundo o Fisco, todas as constatações demonstradas no Memorando e na manifestação fiscal, *“confirmam que o Contrato de Distribuição e Outras Avenças, bem como os cadastros em Minas Gerais das empresas envolvidas têm como único objetivo acobertar os pagamentos de produtos fornecidos pela COSAN S.A como se fossem remunerações a título de “concessão de atuação em território exclusivo”, com o claro propósito de não incluir os valores nas bases de cálculo do ICMS/ST”*.

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

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

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

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

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

Verifica-se, então, que se encontram corretas as exigências fiscais de ICMS/ST e respectiva Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, incisos I e II, da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.763/75

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;

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

(grifou-se).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante/Autuada registra que, segundo seu entendimento, “a *“concessão territorial” não é matéria tributada pelo ICMS-ST e, por esse motivo, não realizou o recolhimento em suas operações*”.

Assim, alega que “*por tratar-se de mera divergência interpretativa sobre a base de cálculo do ICMS-ST, deve ser ao menos afastada a exigência da multa de revalidação exigida em face da Impugnante*”.

Entretanto, mais uma vez não assiste razão à Defesa.

Como já demonstrado alhures, a Autuada, contribuinte substituta tributária por força do Convênio ICMS nº 110/07 c/c art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, apurou incorretamente a base de cálculo do ICMS/ST incidente nas operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária destinadas à empresa Pacalub Comércio e Logística Ltda, retendo e recolhendo a menor o imposto devido nas operações.

Diante do descumprimento da obrigação principal de recolher o imposto devido, a legislação tributária impõe a aplicação da Multa de Revalidação, nos termos do art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75, estando agravada pelo fato de se tratar de operação sujeita à substituição tributária.

Ademais, o art. 136 do CTN estabelece que a responsabilidade por infrações independe da intenção do agente ou da efetividade, natureza e extensão do ato praticado. Basta que a conduta se amolde ao tipo infracional previsto na legislação, como se deu no presente caso:

CTN

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Assim, correta a exigência da multa de revalidação em comento, decorrente do descumprimento de obrigação principal prevista na legislação, não havendo previsão legal para o pleito da Impugnante.

Em relação à multa de revalidação em dobro, as Impugnantes depreendem, da leitura do dispositivo legal que fundamenta tal exigência, que a sua aplicação é admitida apenas quando não há retenção, ou há falta de pagamento do imposto devido em decorrência da substituição tributária.

Defendem que o presente caso não se enquadra a essa hipótese legal, pois houve retenção e pagamento do ICMS/ST pela Moove nas vendas realizadas à Pacalub, sendo que, na verdade, o que houve foi uma discordância sobre a composição da base de cálculo do ICMS/ST, não podendo as empresas serem penalizadas em dobro com base nessa previsão legal.

Requerem, então, “a *redução da multa de revalidação aplicada em dobro (100%) à forma “simples”, no patamar de 50%, prevista no art. 56, II, da Lei 6.763/75, uma vez que a Impugnante não incorreu nas condutas de “não-retenção” ou “não-recolhimento” ensejadoras da forma majorada, e em observância aos princípios*

da legalidade estrita (art. 97, V, do CTN) e da interpretação mais favorável na aplicação das penalidades (art. 112 do CTN)”.

Entretanto, equivocado é o entendimento da Defesa, pois, de acordo com o disposto no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75, a Multa de Revalidação deve ser aplicada nos casos previstos no inciso III do art. 53 da referida lei. Ou seja, no caso do Auto de Infração, sob exame, a multa de revalidação deve ter como base o valor do imposto não recolhido tempestivamente, no todo ou em parte. Veja-se:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

(...)

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

(...).

(Grifou-se).

Observa-se que as expressões “*por não-retenção*” ou “*por falta de pagamento*” constantes dos incisos I e II do § 2º do art. 56, transcrito anteriormente, não poderiam se referir a outra hipótese que não seja, como dispõe o inciso III do art. 53, ao ICMS/ST não recolhido no todo ou em parte pelo contribuinte.

Assim sendo, a Multa de Revalidação prevista no inciso II e § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, específica para os casos envolvendo substituição tributária, aplica-se tanto às situações em que não houver retenção do ICMS/ST, como também naquelas em que a retenção for efetuada em valor inferior ao efetivamente devido, sendo que o agravamento ocorre por se tratar de operação sujeita à substituição tributária.

Vê-se, portanto, que o Fisco, ao lançar a Multa de Revalidação em dobro prevista no § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, agiu em estrita consonância com o princípio da legalidade.

Registra-se, ainda, que, no caso dos autos, a situação posta está clara e não remanescem quaisquer dúvidas sobre o perfeito enquadramento do fato apurado pelo Fisco à norma por ele invocada para sustentar o lançamento, não havendo que se falar em aplicação do art. 112 do CTN.

No tocante à sujeição passiva, conforme já mencionado, o Fisco incluiu no polo passivo da presente obrigação tributária, na condição de Coobrigada, a empresa destinatária das mercadorias objeto de autuação, Pacalub Comércio e Logística Ltda, nos termos do art. 22, § 18 da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

(...)

§ 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.

(Grifou-se).

Na mesma linha de tais dispositivos legais, encontra-se o RICMS/02, em seu art. 15 da Parte 1 do Anexo XV, *in verbis*:

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.

(Grifou-se).

Reiterando o disposto em sede de preliminar, a Impugnante/Coobrigada alega que o Fisco apenas citou dispositivos para fundamentar a sujeição passiva no AI, sem apresentar qualquer descrição ou menção a atos capazes de configurar sua responsabilidade solidária.

Afirma que, excluídos os dispositivos que tratam da caracterização do contribuinte (Autuada), remanescem os arts. 22, § 18, da Lei nº 6.763/75 e art. 15 do Anexo XV do RICMS/02, que, no seu entendimento, não é regra de responsabilidade solidária e sim “*norma específica de substituição tributária que se aplica para a eleição de um sujeito passivo nos casos em que as mercadorias sujeitas a ICMS-ST sejam vendidas sem a respectiva retenção ou com retenção a menor*”.

Defende que, “*por se tratar de regra específica da substituição tributária, não cabe cogitar a imposição de responsabilidade solidária sob o seu único fundamento, mais precisamente no §18 do art. 22 da Lei nº 6.763/75 e caput do art. 15 do Anexo XV do RICMS/MG*”.

Assevera que “*as hipóteses legais para aplicação da responsabilidade solidária estão listadas taxativamente no art. 21 da Lei nº 6.763/75, que sequer foi fundamento do presente AIIM*”.

Noutra vertente, a Impugnante/Coobrigada alega que, no caso dos autos, os fatos não condizem com a hipótese prevista no art. 22, §18, da Lei nº 6.763/75 e art. 15 do Anexo XV do RICMS/02. Segundo a Defesa, “*não houve propriamente ausência de*

retenção, ou uma retenção a menor do imposto devido que a Impugnante pudesse aferir”.

Defende que “não havia como a Impugnante antever que a d. Fiscalização entenderia pela necessidade de inclusão dos valores a título de “concessão territorial” na base de cálculo do imposto”.

Reitera diversos argumentos também colocados pela Impugnante/Autuada, os quais já se encontram devidamente refutados, todos no intuito de demonstrar que a rubrica “concessão territorial” não pode compor a base de cálculo do ICMS/ST, por não ser considerada “outros encargos” indissociáveis às mercadorias.

Afirmando que “o art. 22, §18 da Lei 6.763/75 e art. 15, Anexo XV do RICMS/MG têm como pressuposto o conhecimento por parte do adquirente quanto ao fato do alienante/remetente não ter realizado a devida retenção do imposto devido na operação”, a Impugnante/Coobrigada sustenta que o Fisco deveria “ter demonstrado o liame da PACALUB com a situação de “não retenção” ou “retenção a menor”, para fins de descaracterização da boa-fé objetiva – o que não se confunde com a demonstração de uma atuação dolosa, fraudulenta, ou em conluio”.

Alega, ainda, que, “à luz da doutrina e da jurisprudência pacífica, resta inequívoca também a impossibilidade de responsabilização da PACALUB pelo art. 124, I, do CTN, caso esta esteja sendo a tentativa da d. Fiscalização”.

Noutro giro, a Impugnante/Coobrigada defende que, “ainda que se entenda que o art. 22, § 18, da Lei nº 6.763/75 sirva como fundamento para imputação de responsabilidade solidária, a redação do dispositivo não permite a extensão da responsabilidade para a multa de revalidação”.

Entende que “a literalidade do dispositivo não enseja dúvidas ao atribuir a responsabilidade tão somente quanto ao imposto não recolhido”.

Destaca que “a atribuição da responsabilidade solidária não pode ser realizada de forma arbitrária e mediante presunção, quanto mais em relação às infrações e penalidades tributárias, ao arrepio das disposições do Código Tributário Nacional e, especialmente, ao princípio da estrita legalidade, consagrado no art. 97 do CTN”.

Reafirma que “a Pacalub figura no presente auto de infração como mera adquirente, não tendo qualquer ingerência na formação do preço do produto adquirido e, portanto, descabendo atribuí-la, de forma presumida, a prática de qualquer ilícito”.

Reclama, também, que, “para fins de responsabilização por multas, revela-se imprescindível a demonstração individualizada da conduta do agente”, conforme leciona o prof. Heleno Taveira Torres, ao interpretar o art. 136 do CTN.

Contudo, em que pese a extensa argumentação apresentada pela Impugnante/Coobrigada acerca de sua responsabilidade solidária, verifica-se que se encontra equivocado seu posicionamento, pois a responsabilidade da Coobrigada pelo presente crédito tributário não é em razão de ela ser distribuidora exclusiva da Autuada, mas sim, como já abordado, em virtude do disposto no § 18 do art. 22 da Lei nº 6.763/75, que determina a responsabilidade do estabelecimento destinatário mineiro

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pelo recolhimento do imposto não retido, ou retido a menor, pelo remetente (contribuinte substituto tributário), tratando-se, portanto, de regra de responsabilidade tributária.

A própria Coobrigada afirma que o § 18 do art. 22 da Lei nº 6.763/75 trata de *“norma específica de substituição tributária que se aplica para a eleição de um sujeito passivo nos casos em que as mercadorias sujeitas a ICMS-ST sejam vendidas sem a respectiva retenção ou com retenção a menor”* (destacou-se).

Portanto, a Defesa se contradiz ao alegar que referido dispositivo legal não é regra de responsabilidade tributária.

Ao contrário do afirmado pela Impugnante, as hipóteses de responsabilidade tributária não se encontram listadas somente no art. 21 da Lei nº 6.763/75.

Ressalta-se que o art. 22 está inserido na “SEÇÃO IV Da Responsabilidade Tributária” da Lei nº 6.763/75, assim, todos os incisos do art. 22 tratam de responsabilidade tributária.

Dessa forma, diante da clara previsão legal de responsabilidade tributária da Coobrigada, de fato, não há que ser invocado o art. 124, inciso I, do CTN, que trata de interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Reitera-se que, conforme já esclarecido anteriormente, a Coobrigada, estabelecimento destinatário das mercadorias (contribuinte substituído tributário), responde em conjunto com a Autuada pelo crédito tributário relativo ao ICMS/ST e correspondente multa de revalidação, haja vista que a lei mineira (art. 22, § 18, da Lei nº 6.763/75, igual teor: art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02) estabeleceu a responsabilidade solidária pelo recolhimento do imposto na hipótese de falta de retenção ou retenção a menor pelo contribuinte substituto tributário (ora Autuada).

Portanto, correta a exigência também da Coobrigada em relação à multa de revalidação em dobro, que deve ser exigida tanto do remetente quanto do destinatário, quando houver falta de pagamento do ICMS/ST, nos termos do § 2º, incisos I e II, do art. 56 da Lei nº 6.763/75, o que se amolda perfeitamente ao caso em análise, visto que não houve pagamento do ICMS/ST em sua integralidade.

Ressalta-se que, nos termos do art. 136 do Código Tributário Nacional – CTN, a intenção do agente é irrelevante para a tipificação do ilícito fiscal, o qual poderia ter sido evitado pela Coobrigada, ao receber a mercadoria com retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST, mediante recolhimento da diferença do imposto devido.

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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 612/615, nos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pelas Impugnantes, sustentou oralmente a Dra. Lígia Regini da Silveira e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen (Revisor) e Cássia Adriana de Lima Rodrigues.

Sala das Sessões, 18 de março de 2025.

Emmanuelle Christie Oliveira Nunes
Relatora

Cindy Andrade Moraes
Presidente

CS/D