

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 25.199/25/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.003434645-17
Impugnação: 40.010157355-08, 40.010157372-50 (Coob.)
Impugnante: Cosan Lubrificantes e Especialidades S.A.
IE: 048001346.22-48
EP Distribuidora de Lubrificantes Peças e Filtros Ltda (Coob.)
IE: 002120312.00-28
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. **Infração caracterizada. Corretas as exigências fiscais 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 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 EP Distribuidora de Lubrificantes Peças e Filtros Ltda, no período de fevereiro de 2019 a maio de 2021, ocasionando a retenção e o recolhimento a menor do imposto.

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”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(localizado no Estado do Rio de Janeiro - “Moove-Matriz”) e o estabelecimento destinatário, EP Distribuidora de Lubrificantes Peças e Filtros Ltda, cujo acordo permite, em contrapartida à exigência do referido encargo, que a destinatária revenda com exclusividade os produtos da Cosan 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 autuação, EP Distribuidora de Lubrificantes Peças e Filtros 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 01.003435876-19, 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.

Conforme esclarecimentos fiscais, “*as operações que são objeto deste Auto de Infração foram realizadas pelo estabelecimento filial da Cosan de Uberlândia CNPJ 33.000.092/0132-28, Inscrição Estadual 048.001346.3155*”, que foi baixada em 24/10/23. Dessa forma, o Fisco elegeu a Autuada, outro estabelecimento do Grupo Cosan, como Sujeito Passivo do presente lançamento.

Inconformadas, a Autuada e a Coobrigada apresentam Impugnações, tempestivamente e por procurador regularmente constituído.

Em seguida, a Fiscalização destaca que houve juntada de documentos no presente processo, visto que optou por refazer as planilhas, considerando individualmente cada item de produto comercializado, para assim seguir o mesmo padrão utilizado nos demais trabalhos fiscais que compõe o conjunto de Autos de Infração vinculados.

Assim, intima os Sujeitos Passivos, que se manifestam novamente nos autos, apenas afirmando que tiveram ciência da providência efetuada.

A Fiscalização se manifesta.

DECISÃO

Da Preliminar

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

Todavia, sem razão a Defesa em seus argumentos.

Segundo os arts. 69 e 70 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, contante dos autos.

De fato, no presente processo, somente a 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 EP Distribuidora pelo suposto crédito de ICMS-ST.

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 EP DISTRIBUIDORA 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 e IV do Auto de Infração, sendo que a coobrigada EP DISTRIBUIDORA 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 EP DISTRIBUIDORA 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 (EP DISTRIBUIDORA) 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 EP DISTRIBUIDORA da infração apontada no Auto de Infração.

Quanto à fundamentação legal que embasa a inclusão da coobrigada EP DISTRIBUIDORA 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 EP DISTRIBUIDORA 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 EP DISTRIBUIDORA 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.

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 a Impugnante 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.

Registra-se, por oportuno, 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 EP Distribuidora de Lubrificantes Peças e Filtros Ltda, no período de fevereiro de 2019 a maio de 2021, ocasionando a retenção e o recolhimento a menor do imposto.

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 4 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-Matriz”) e o estabelecimento destinatário, EP Distribuidora de Lubrificantes Peças e Filtros Ltda, cujo acordo permite, em contrapartida à exigência do referido encargo, que a destinatária revenda com exclusividade os produtos da Cosan 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, EP Distribuidora de Lubrificantes Peças e Filtros 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 01.003435876-19, 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.

Conforme esclarecimentos fiscais, “as operações que são objeto deste Auto de Infração foram realizadas pelo estabelecimento filial da Cosan de Uberlândia CNPJ 33.000.092/0132-28, Inscrição Estadual 048.001346.3155”, que foi baixada em 24/10/23. Dessa forma, o Fisco elegeu a Autuada, outro estabelecimento do Grupo Cosan, como Sujeito Passivo do presente lançamento.

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 Cosan (filial mineira baixada) e Coobrigada;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2. Análise dos “Contratos de Distribuição de Combustíveis e Outras Avenças” celebrados entre a Cosan-Matriz e sua Distribuidora exclusiva, EP Distribuidora de Lubrificantes Peças e Filtros Ltda, ora Coobrigada;

3. Apresentação, pela Cosan, dos valores mensais cobrados pela empresa, a título de Concessão Territorial, por meio de planilha fornecida em atendimento ao Auto de Intimação nº 285/2023.

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 EP DISTRIBUIDORA a título de “concessão de atuação”, conforme detalhado no presente trabalho.

A COSAN mantém Contrato de Distribuição celebrado com a coobrigada EP DISTRIBUIDORA 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 EP DISTRIBUIDORA 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).

(...)

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 EP DISTRIBUIDORA tem direito de atuar. O item 1.3 do Anexo I do Contrato de Distribuição estabelece que pela atuação no território

estabelecido, sobre o qual se garante exclusividade de distribuição, a COSAN cobrará, 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 EP DISTRIBUIDORA 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 EP DISTRIBUIDORA. É certo, portanto, que os valores cobrados compõem o custo dos produtos e, conseqüentemente, são considerados na precificação para revenda.

Os valores pagos pela EP DISTRIBUIDORA à COSAN a título de “Concessão Territorial” estão detalhados por períodos mensais em Planilha (anexada ao presente trabalho) fornecida 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 EP DISTRIBUIDORA 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 EP DISTRIBUIDORA não mantém estoques de mercadorias. Assim, nas operações ocorridas entre COSAN e EP DISTRIBUIDORA, os produtos são faturados pela COSAN à medida que as vendas são feitas pela EP DISTRIBUIDORA, 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 EP DISTRIBUIDORA 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 e IV.

- 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 e IV.

(...)

No intuito de corroborar a irregularidade apurada, também foi acostado aos autos o “RELATÓRIO DE PESQUISA-DICONF” (Anexo 12 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 suas distribuidoras Pacalub Comércio e Logística Ltda e EP Distribuidora de Lubrificantes Peças e Filtros Ltda (Coobrigada).

Considerando que o presente processo compõe um conjunto de oito lançamentos tributários, lavrados contra estabelecimentos do Grupo Cosan, a Impugnante/Autuada requer, preliminarmente, a “*Reunião dos Processos para Julgamento Conjunto*”.

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, uma vez que todos esses processos foram tramitados e julgados em conjunto, resta prejudicado o pleito da Impugnante.

Em relação à acusação fiscal propriamente dita, 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/EP Distribuidora), é clara a constatação de que, ao contrário do sustentado pela Defesa, a “Concessão Territorial” consiste sim em verba/encargo exigido **compulsoriamente** da EP Distribuidora de Lubrificantes Peças e Filtros 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 6 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 para a EP Distribuidora. Vide item 21.4, alínea (d), da mesma Cláusula XXI (págs. 23 do contrato – Anexo 6 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.

(...)

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 6 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 EP Distribuidora 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 Federal 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;

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:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, 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 subseqüentes.

(...)

(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 subseqüentes 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 subseqüentes:

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 EP Distribuidora 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 EP Distribuidora de Lubrificantes Peças e Filtros 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 da EP Distribuidora sejam bem menores do que a base de cálculo utilizada para apuração do ICMS/ST.

No entanto, conforme demonstrado pelo Fisco às págs. 31/33 da manifestação fiscal, os valores das vendas realizadas pela EP Distribuidora a seus clientes varejistas/atacadistas são expressivamente superiores aos valores de base de cálculo de ICMS/ST apurados pela Cosan 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 EP Distribuidora já ultrapassam os valores das bases de cálculo de ICMS/ST utilizados pela 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 EP Distribuidora, 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 EP Distribuidora ao Grupo Cosan a título de “Concessão Territorial” compõem, inegavelmente, o preço dos produtos vendidos pela distribuidora, 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.

Vale dizer, também, 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 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 EP Distribuidora 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

(destacou-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-Matriz” e não à Autuada, 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 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.

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 EP Distribuidora por meio da filial mineira do Grupo Cosan, de acordo com o disposto na Cláusula I, que trata do objeto do contrato (págs. 2 do contrato – Anexo 6 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 12 do Auto de Infração, também denominado “Memorando DICONF”, mais uma vez, não merecem ser acolhidas as razões da Defesa.

Em relação ao memorando, conforme análise do Fisco, existem documentos/informações que demonstram que a EP Distribuidora, signatária do “Contratos de Distribuição de Lubrificantes e Outras Avenças” firmado com a Cosan Lubrificantes e Especialidades S/A, desrespeita cláusulas que vedam sua atuação fora das áreas definidas no instrumento, ignorando, assim, as cláusulas de “exclusividade territorial” previstas no contrato, sem, contudo, ser penalizada nos moldes previstos no documento contratual.

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.

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 Impugnante/Autuada relacionados a contrato firmado com a empresa “Pacalub”, 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, quando demonstra, por exemplo, que a distribuidora desrespeita cláusulas do contrato firmado com a Cosan, nas quais é vedada a atuação fora das áreas definidas no instrumento contratual.

Ainda que tenha havido o suposto cumprimento do contrato firmado entre a Cosan e a EP Distribuidora, 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;**

(destacou-se)

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 EP Distribuidora de Lubrificantes Peças e Filtros 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 independente 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 EP Distribuidora, 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:

(...)

(Destacou-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, EP Distribuidora de Lubrificantes Peças e Filtros 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.**

(destacou-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.

(destacou-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/Atuada, 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 EP Distribuidora 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 EP Distribuidora 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 EP Distribuidora 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 Cosan, 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 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 procedente o lançamento. 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 da signatária, os Conselheiros Cássia Adriana de Lima Rodrigues (Revisora), Dimitri Ricas Pettersen e Emmanuelle Christie Oliveira Nunes.

Sala das Sessões, 18 de março de 2025.

Cindy Andrade Morais
Presidente / Relatora

D