

Acórdão: 25.200/25/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.003435876-19
Impugnação: 40.010157349-35
Impugnante: Cosan Lubrificantes e Especialidades S.A.
IE: 048001346.22-48
Proc. S. Passivo: Lígia Regini da Silveira/Outro(s)
Origem: DF/Montes Claros

EMENTA

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL – BASE DE CÁLCULO – DESTAQUE A MENOR. Constatado que a Autuada consignou, nos documentos fiscais objeto de autuação, base de cálculo de ICMS/ST menor do que a prevista na legislação. **Infração caracterizada. Corretas as exigências da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, 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, promovendo o destaque a menor da BC ICMS/ST nos documentos fiscais.

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-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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Trata-se de PTA Complementar ao PTA nº 01.003434645-17, nos termos do art. 150, § 2º, do RPTA, pelo qual foram exigidos o imposto devido e a respectiva multa de revalidação, cuja responsabilidade tributária é estendida à empresa EP Distribuidora de Lubrificantes Peças e Filtros Ltda, na condição de Coobrigada.

O presente processo foi lavrado para exigência somente da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, aplicável nas hipóteses de consignação de base de cálculo do ICMS/ST menor do que a prevista na legislação, 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.

Inconformada, a Autuada apresenta Impugnação, 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 o sujeito passivo, que se manifesta novamente nos autos, apenas afirmando que teve ciência da providência efetuada.

A Fiscalização se manifesta.

DECISÃO

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, promovendo o destaque a menor da BC ICMS/ST nos documentos fiscais.

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”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Trata-se de PTA Complementar ao PTA nº 01.003434645-17, nos termos do art. 150, § 2º, do RPTA, pelo qual foram exigidos o imposto devido e a respectiva multa de revalidação, cuja responsabilidade tributária é estendida à empresa EP Distribuidora de Lubrificantes Peças e Filtros Ltda, na condição de Coobrigada.

O presente processo foi lavrado para exigência somente da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, aplicável nas hipóteses de consignação de base de cálculo do ICMS/ST menor do que a prevista na legislação, 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 pela EP Distribuidora;
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 (Anexos 5 a 8 do Auto de Infração);
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 282/2023 (Anexos 9 a 11 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 EP DISTRIBUIDORA a título de “concessão de atuação”, conforme detalhado no presente trabalho.

A COSAN mantém Contrato de Distribuição celebrado com a EP DISTRIBUIDORA pelo qual a autuada concede à EP DISTRIBUIDORA 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 EP DISTRIBUIDORA (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 EP DISTRIBUIDORA, 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),

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, Pacalub Comércio e Logística Ltda e EP Distribuidora de Lubrificantes Peças e Filtros Ltda (destinatária das mercadorias objeto de autuação).

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

Cumpr, 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, tendo em vista 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 pela Impugnante, 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), 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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

(...)

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 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 EP Distribuidora**, 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. 20/23 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 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 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-Matriz 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:

RICMS/02 - Anexo XV - Parte 1

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 EP Distribuidora 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 foram 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”, a Impugnante afirma que ele foi elaborado para descaracterizar o contrato firmado entre a Cosan e a EP Distribuidora.

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

Sustenta 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”*.

Comenta que as alegações fazendárias contra as empresas autuadas se basearam no descumprimento do contrato, entendendo que a EP Distribuidora teria ignorado *“a previsão contratual que a impede de comercializar lubrificantes de empresas concorrentes da MOOVE”*.

Alega que o Fisco *“sustenta o suposto descumprimento do contrato a partir de uma única nota fiscal (NF nº 28.622), a qual corresponde a venda do produto “Óleo Genuíno Honda API SL 10W-30 24x 1L””*.

Quanto a tal observação, a Impugnante explica que *“o Óleo Honda indicado na nota fiscal em questão é fabricado pela COSAN LUBRIFICANTES E ESPECIALIDADES S/A (...), conforme se infere do próprio rótulo do produto”*:

Conclui, assim, que *“não houve qualquer desrespeito ao contrato de exclusividade firmado junto à EP DISTRIBUIDORA”*.

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

Em relação ao memorando, conforme análise do Fisco, de págs. 26/68 da Manifestação Fiscal, 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 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 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 defende a Impugnante, 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 encontra correta a exigência fiscal constante dos autos, referente à Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75, em razão de consignação no documento fiscal valor de base de cálculo menor do que a prevista na legislação:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

(...)

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas “a” e “b” deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;

(...)

Registra-se que o valor exigido da multa isolada foi apurado dentro do limite estabelecido na redação do inciso I do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, que determina a limitação das multas previstas no art. 55 a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação.

Em relação à multa isolada aplicada, a Impugnante alega que ela “*se revela indevida em razão do Princípio da Consunção (ou da absorção), uma vez que o*

suposto ilícito foi absorvido pelo ilícito maior de não recolhimento do tributo”, lembrando que, além da multa isolada exigida neste AI, a Fiscalização lavrou o PTA nº 01.003413866-83, em que exige da Autuada a multa de revalidação, pela falta de recolhimento do ICMS/ST.

Defende que “a manutenção da multa isolada de 20% sobre a diferença apurada configura inequívoco bis in idem, vez que já houve a aplicação da multa de revalidação no AIIM principal nº 01.003413866-83”.

Cita decisão do Superior Tribunal de Justiça – STJ e de “tribunais administrativos”, no sentido de ser reconhecido o princípio da consunção.

No entanto, novamente, não procedem os argumentos da Defesa.

Com efeito, a multa de revalidação exigida no PTA complementar nº 01.003434645-17, se refere a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS/ST. Já a multa capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75 (Multa Isolada) foi exigida nestes autos pelo descumprimento de obrigação acessória, ao consignar no documento fiscal valor de base de cálculo menor do que a prevista na legislação.

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

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

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR) (GRIFOU-SE)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto às assertivas de que a multa isolada “*é nitidamente confiscatória*”, cumpre reiterar que o trabalho foi realizado nos exatos termos da legislação tributária vigente, não cabendo ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I, do RPTA), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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

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

(...)

No tocante ao pedido de aplicação do permissivo legal, para cancelamento ou redução da penalidade por descumprimento de obrigação acessória, nos termos do art. 177 do RICMS/23, ou § 3º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, insta registrar que o benefício não pode ser aplicado ao caso presente, em razão da vedação constante do inciso II do mesmo art. 177, ou do item 3 do § 5º do art. 53 da Lei nº 6.763/75:

RICMS/23

Art. 177 - A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, desde que a decisão não tenha sido tomada pelo voto de qualidade e a situação não se enquadre nas seguintes hipóteses:

(...)

II - cometimento de infração tenha sido praticada com dolo ou **da qual tenha resultado falta de pagamento do tributo;**

(...)

Lei nº 6.763/75

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

(...)

§ 3º- A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

§ 5º - O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

3. em que a infração tenha sido praticada com dolo ou **dela tenha resultado falta de pagamento do tributo.**

(...)

(destacou-se)

Correta, portanto, a aplicação da penalidade isolada na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

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, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, 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 Moraes
Presidente / Relatora

D