

Acórdão: 23.283/22/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002202595-08  
Impugnação: 40.010154050-01  
Impugnante: Tropical Cosméticos Ltda  
IE: 001478158.00-84  
Proc. S. Passivo: Jardel Carlos Araújo/Outro(s)  
Origem: DF/Divinópolis

**EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – COSMÉTICOS/PERFUMARIA/HIGIENE PESSOAL.** Imputação fiscal de falta de retenção e de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária ao estado de Minas Gerais, em face de tratamento indevido de operação de “industrialização efetuada para outra empresa”. Entretanto, restou caracterizada a industrialização por encomenda nas operações entre as empresas, não sendo cabível a exigência do imposto da empresa industrial (Autuada), nos termos do art. 18, inciso II e §§ 3º e 5º, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

**Lançamento improcedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

O lançamento tributário, acerca das operações entre as empresas Tropical Cosméticos Ltda (remetente industrial) e Sabonetes GH Comércio Ltda (destinatária atacadista), com a mercadoria sabonete, constante do item 20 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, tem como imputação fiscal, no PTA nº 01.001756016-99, as seguintes irregularidades:

- retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST), no período de 26/06/17 a 31/08/20, efetuado pela remetente das mercadorias, em face de utilização de MVA (margem de valor agregado) para a formação da base de cálculo do imposto em desacordo com a legislação;

- falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST) pela remetente das mercadorias, no período de 01/10/15 a 19/06/17, oriundo de tratamento indevido de operação de “industrialização efetuada para outra empresa” - CFOP 5124.

Exige-se ICMS/ST e, conforme campo penalidades do AI, constam as exigências das multas previstas nos seguintes dispositivos: art. 56, § 2º, inciso I; art. 55, inciso VII, alínea “c” e art. 55 § 2º inciso I, todos da Lei nº 6.763/75.

Esclareça-se que o presente Auto de Infração originou-se do desmembramento do PTA nº 01.001756016-99, sendo que o inteiro teor dos documentos que respaldam o feito encontra-se autuado neste citado processo originário.

Assim, a imputação fiscal deste Auto de Infração consiste em falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST) pela remetente das mercadorias, no período de 01/10/15 a 19/06/17, oriundo de tratamento indevido de operação de “industrialização efetuada para outra empresa” - CFOP 5124.

Destaca-se que, não obstante, conste do relatório do Auto de Infração a empresa destinatária das mercadorias, Sabonetes G.H. Comércio Ltda, como Coobrigada, a Fiscalização optou por não incluir essa empresa no polo passivo do lançamento (campo “IDENTIFICAÇÃO DO(S) SUJEITO(S) PASSIVO(S)”). Os documentos de págs. 74/75, ratificam a unicidade da sujeição passiva da empresa Tropical Cosméticos Ltda.

Foram anexados aos autos as planilhas de apuração fiscal e cópia, em meio eletrônico, da íntegra do PTA nº 01.001759243-66, que fora parcelado.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 82/104.

A Fiscalização, em Manifestação de págs. 105/106 do EPTa, não analisa os argumentos de defesa, reiterando, apenas, a Manifestação Fiscal constante às fls. 240/248 do PTA original.

Em sessão realizada em 09/06/22, a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, determina a juntada aos autos de cópia de documentos constantes do PTA original (cópia da Consulta de Contribuinte nº 063/2018, com a reformulação de fevereiro de 2022, acompanhada da manifestação da SUTRI que motiva e fundamenta tal reformulação).

Houve abertura de vistas ao Sujeito Passivo, que não se manifestou.

Em sessão realizada em 27/10/22, a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, retira o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 09/11/22.

---

## ***DECISÃO***

### **Das Preliminares**

A Impugnante aduz que o Auto de Infração (AI) não traz os requisitos mínimos de validade previstos no art. 89 do RPTA.

Defende que o lançamento padece de clareza, precisão e transparência, não podendo se saber quais os motivos e elementos que justificaram a autuação, fato esse que enseja cerceamento de defesa.

Tece comentários acerca do ato administrativo e requer que seja declarado nulo o lançamento.

Com razão a Impugnante.

Certo é que no AI em questão não consta nem a imputação fiscal de forma clara. Não há a redação da infração apontada, mas somente planilhas fiscais. Também não há a manifestação fiscal com as contrarrazões aos argumentos da Defesa.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, verifica-se que tais questões foram superadas pela Câmara de Julgamento, em face da análise de mérito disposta a seguir, combinada com a determinação do art. 60 do Regimento Interno desta Casa, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, *in verbis*:

**Art. 60** - Não será declarada a nulidade do lançamento quando a Câmara puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo.

### **Do Mérito**

Consoante relatado, o lançamento tributário restringe-se à imputação fiscal de falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST) pela remetente das mercadorias, no período de 01/10/15 a 19/06/17, oriundo de tratamento, considerado indevido, de operação de “industrialização efetuada para outra empresa” - CFOP 5124.

Inicialmente, mencione-se que as operações em análise referem-se à mercadoria sabonete, sujeita ao regime de substituição tributária, conforme itens 34 e 36 do Capítulo 20 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. As empresas, remetente e destinatária, encontram-se sediadas em Minas Gerais, razão pela qual, a substituição tributária *in casu* denomina-se “interna”.

Por esse capítulo da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, tem-se regramento no tocante ao âmbito de aplicação da substituição tributária que, para a mercadoria em tela, constitui o âmbito 20.1, bem como MVA aplicável, dentre outras previsões.

Ocorre que para as mercadorias intituladas “*cosméticos, perfumaria, artigos de higiene pessoal e de toucador*”, da qual o sabonete é integrante, há disposições específicas na legislação da substituição tributária, consoante Capítulo XVIII do Título II da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, as quais prevalecem sobre as regras gerais da substituição tributária previstas em outros regramentos, naquilo que for divergente e específico.

Prescreve o referido Capítulo XVIII do Título II da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, redação vigente à época dos fatos:

CAPÍTULO XVIII - Das Operações com Cosméticos, Perfumaria, Artigos De Higiene Pessoal e de Toucador

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º - Aplica-se o regime de substituição tributária às operações com as mercadorias referidas no caput realizadas entre estabelecimentos de empresas interdependentes quando:

I - o destinatário da mercadoria for estabelecimento varejista;

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

III - a base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária seja estabelecida nos termos do item 1 da alínea "b" do inciso I do art. 19 da Parte 1 deste Anexo.

Art. 114 - Na remessa das mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária com âmbito de aplicação 20.1 e 20.3 de que trata o capítulo 20 da Parte 2 deste Anexo para estabelecimento varejista, para microempresa ou empresa de pequeno porte, de empresa interdependente, exceto em se tratando de exploração mediante contrato formal de franquia, a base de cálculo do imposto devido a título de substituição tributária prevista no item 3 da alínea "b" do inciso I do art. 19 da Parte 1 deste Anexo será calculada:

I - em se tratando de operação interna, adotando-se como margem de valor agregado (MVA) o percentual de 177,19% (cento e setenta e sete inteiros e dezenove centésimos por cento); e

(...)

Parágrafo único. O disposto no inciso II do caput aplica-se, inclusive, quando o contribuinte mineiro for o responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria no território mineiro.

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

I - uma delas, por si, seus sócios ou acionistas, e respectivos cônjuges e filhos menores, for titular de mais de 50% (cinquenta por cento) do capital da outra;

II - uma delas tiver participação na outra de 15% (quinze por cento) ou mais do capital social, por si, seus sócios ou acionistas, bem assim por intermédio de parentes destes até o segundo grau e respectivos cônjuges, se a participação societária for de pessoa física;

III - uma mesma pessoa fizer parte de ambas, na qualidade de diretor, ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação;

IV - consideradas apenas as operações com destino a Minas Gerais, uma tiver vendido ou consignado à outra, no ano anterior, mais de 20% (vinte por cento), no caso de distribuição com exclusividade em determinada área do território mineiro, e mais de 50% (cinquenta por cento), nos demais casos, do seu volume de vendas para Minas Gerais;

**Efeitos de 1º/01/2016 a 31/12/2017** - Redação dada pelo art. 1º, e vigência estabelecida pelo art. 19, III, ambos do Dec. nº 46.931, de 30/12/2015:

"IV - uma tiver vendido ou consignado à outra, no ano anterior, mais de 20% (vinte por cento), no caso de distribuição com exclusividade em determinada área do território nacional, e mais de 50% (cinquenta por cento), nos demais casos, do seu volume de vendas;"

V - consideradas apenas as operações com destino a Minas Gerais, uma delas, por qualquer forma ou título, for a única adquirente de um ou de mais de um dos produtos da outra, ainda quando a exclusividade se refira à padronagem, marca ou tipo do produto;

**Efeitos de 1º/08/2009 a 31/12/2017** - Acrescido pelo art. 1º, I, e vigência estabelecida pelo art. 3º, IV, ambos do Dec. nº 45.138, de 20/07/2009:

"V - uma delas, por qualquer forma ou título, for a única adquirente de um ou de mais de um dos produtos da outra, ainda quando a exclusividade se refira à padronagem, marca ou tipo do produto;"

(...)

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

Conforme o *caput* do art. 113 acima transcrito, como regra, a substituição tributária não se aplica às operações realizadas entre estabelecimentos de empresas interdependentes com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária com âmbito de aplicação 20.1 e 20.3 de que trata o capítulo 20 da Parte 2 do Anexo XV.

No entanto, o Decreto Estadual nº 47.162 de 14/03/17 promoveu alteração na redação do art. 113 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, notadamente com a inclusão do § 2º e seus incisos.

Disso tem-se que: aplica-se o regime de substituição tributária às operações com as mercadorias realizadas entre estabelecimentos de empresas interdependentes quando o destinatário da mercadoria for microempresa ou empresa de pequeno porte.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

E é esse exatamente o caso das operações realizadas entre a Tropical Cosméticos e a Sabonetes GH, situações essas confirmadas na autuação, impugnação e manifestação fiscal do PTA original.

Impende destacar que a condição de serem as empresas interdependentes resta também assentada na exposição de motivos e orientação dada na Consulta de Contribuintes nº 063/2018 da Superintendência de Tributação da Secretaria de Fazenda (SUTRI), formulada pela Coobrigada, e constante dos autos.

A origem da autuação se assenta exatamente na premissa de, sendo empresas interdependentes, com destinatário microempresa ou empresa de pequeno porte, cabível a substituição tributária, com MVA específica prevista no inciso I do art. 114 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Relembrando, considera o Fisco que houve falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST), em face de entender inexistente o tratamento dado de “industrialização efetuada para outra empresa” - CFOP 5124. Nesse sentido, aduz que as operações são de vendas de mercadorias.

No entanto, a legislação tributária não endossa o posicionamento fiscal, conforme passa-se a discorrer.

Considerando que, como visto, a responsabilidade pela retenção não recairá sobre o estabelecimento destinatário na saída das mercadorias, que é a regra geral para os interdependentes (§ 1º do art. 113 transcrito), em face da exceção contida no § 2º do art. 113, impende saber se a substituição tributária ocorrerá na saída das mercadorias da empresa Tropical ou na entrada das mercadorias na empresa Sabonetes GH.

Constata-se que não há disciplinamento a respeito no Capítulo XVIII do Título II da Parte 1 do Anexo XV, regra específica da substituição tributária, razão pela qual tal resposta encontra-se nas disposições gerais contidas na Seção II do Capítulo III do Título I da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02: regras da substituição tributária relativa às operações subsequentes - (arts. 12 a 44 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02).

Saliente-se que tal assertiva encontra-se confirmada pela Consulta de Contribuintes nº 063/2018 constante dos autos, que menciona em sua orientação:

*Conforme a regra geral prevista no art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002, o estabelecimento industrial situado neste Estado, nas remessas das mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes.*

Veja-se que esse foi o entendimento fiscal quando autuou-a empresa industrial por falta de retenção do imposto, que é, sim, como mencionado, regra geral da substituição tributária relativo às operações subsequentes.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contestando o Fisco, a Autuada defende a inaplicabilidade do regime de substituição tributária às operações promovidas por estabelecimento industrial em retorno ao estabelecimento encomendante da industrialização, com a marca comercial de propriedade da empresa Sabonetes GH.

A Fiscalização não reconhece as operações entre as empresas como industrialização por encomenda, por inexistência de envio de matéria prima ou embalagem. A respeito, redige no PTA original:

Interessante é o e-mail datado de 06/2017, ou seja, anos antes da autuação (fl.149), anexado pela Coobrigada – Sabonetes G.H. Comercio Ltda – de troca de mensagens entre o Auditor Fiscal da Receita Estadual e o Representante da empresa, na qual transcrevemos abaixo:

*- O caso a que este decreto 47.162/17 por seu cliente citado, onde fala do recolhimento do ICMS/ST entre empresas interdependentes será aplicado em casos de vendas. Mas, se ele lhe enviar a matéria prima, a Tropical transformar e enviar a ele o produto finalizado, a responsabilidade do recolhimento do ST não se aplica a indústria e sim ao encomendante no ato da entrada.*

***Não localizei nenhuma nota fiscal de saída da Sabonete GH para a Tropical. Portanto não houve envio de matéria prima ou embalagem. Dentro dessa lógica, entendo que não há industrialização por encomenda.***

Nota-se que em 06/2017 a Coobrigada já tinha sido alertada pelo Fisco que não foram encontradas notas fiscais envio de matéria prima ou embalagens para industrialização, caracterizando assim, vendas.

Verifica-se que a premissa fiscal resta equivocada, já que a industrialização por encomenda não pressupõe o envio de mercadorias. Insta trazer à baila as determinações do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02:

Art. 18. A substituição tributária de que trata esta Seção não se aplica:

(...)

II - às operações promovidas por estabelecimento industrial em retorno ao estabelecimento encomendante da industrialização, hipótese em que a este é atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto a título de substituição tributária;

(...)

§ 3º Na hipótese do inciso II do caput, em se tratando de encomendante estabelecimento não-industrial, a apuração do imposto a título de substituição tributária será efetuada no momento

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da entrada da mercadoria no estabelecimento encomendante, salvo na hipótese prevista no § 6º.

§ 4º Nas hipóteses do caput, o sujeito passivo indicará no campo "Informações Complementares" da nota fiscal que acobertar a operação o dispositivo em que se fundamenta a inaplicabilidade da substituição tributária.

§ 5º Para os efeitos do disposto no inciso II do caput, retorno ao estabelecimento encomendante compreende as remessas das seguintes mercadorias ao encomendante:

I - mercadoria produzida pelo industrial com emprego de produto recebido do encomendante;

II - mercadoria produzida pelo industrial, com a marca comercial de propriedade de outra pessoa ou do encomendante, ainda que o industrial não tenha recebido produto do encomendante.

§ 6º Nas operações a que se refere o inciso II do caput, com as mercadorias enquadradas na NBM/SH nos códigos 02.01, 02.02, 02.03, 02.04, 02.05.00.00, 02.06, 02.07, 02.09, 02.10, 0504.00, 15.01, 15.02, 1601.00.00 e 16.02, o estabelecimento cuja atividade principal cadastrada na Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais seja classificada na CNAE 4634-6/01, 4634-6/02 ou 4634-6/99 será o responsável pela retenção do imposto devido a título de substituição tributária no momento da

Vê-se que o inciso II do § 5º do art. 18, transcrito, prevê exatamente situação de o industrial não ter recebido produto do encomendante. Ou seja, diferente do que defende o Fisco, o não envio de mercadorias, por si só, não desnatura a industrialização por encomenda.

Solidificando esse entendimento, tem-se várias consultas respondidas pela SUTRI. Mencione-se a exemplo:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 147/2017

PTA Nº: 45.000013027-52

(...)

ICMS - INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA - CARACTERIZAÇÃO - A industrialização por encomenda restará caracterizada quando no produto final da industrialização constar a marca de propriedade do estabelecimento encomendante, registrada nos termos da legislação comercial, ainda que este não tenha fornecido nenhuma matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

(...)

RESPOSTA:

Preliminarmente, esclareça-se que conforme manifestações anteriores desta Diretoria sobre o tema, nas respostas dadas às Consulta de Contribuinte nº 061/2017, 043/2016, 217/2014, 082/2013, 081/2012, 258/2011 e 263/2010, quando a industrialização compreender exclusivamente material fornecido pelo estabelecimento industrializador, a caracterização da industrialização por encomenda requer que no produto final conste a marca de propriedade do estabelecimento encomendante, registrada nos termos da legislação comercial.

Do contrário, caso a embalagem do produto resultante da industrialização por encomenda contenha o logotipo ou a marca do estabelecimento que realizou a industrialização, ter-se-á por configurado o contrato de compra e venda de produto acabado.

Sintetizando a situação dos autos, a empresa Tropical Cosméticos promove industrialização por encomenda para a empresa Sabonetes GH. Industrialização esta caracterizada por constar a marca de propriedade do estabelecimento encomendante no produto (sabonete GH), consoante disciplina do § 5º do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Por conseguinte, nos termos do § 3º do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, sendo a Sabonetes GH empresa atacadista (estabelecimento não-industrial), a apuração do imposto a título de substituição tributária do sabonete, código NBM/SH 3401.11.90, é devida no momento da entrada da mercadoria no estabelecimento encomendante, por inaplicável a exceção do § 6º do mesmo artigo.

Portanto, conclui-se que a exigência da falta de retenção e de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária (ICMS/ST) da empresa remetente, Tropical Cosméticos Ltda, não encontra amparo na legislação, razão de ter-se a improcedência do Auto de Infração nos termos lavrado.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Moisés Mendonça Affonso e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marismar Cirino Motta. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro e Wertson Brasil de Souza.

**Sala das Sessões, 09 de novembro de 2022.**

**Ivana Maria de Almeida**  
**Relatora**

**André Barros de Moura**  
**Presidente / Revisor**

D

23.283/22/2ª