

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.858/24/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.003509871-39  
Impugnação: 40.010157739-57  
Impugnante: Laboratório Musa Ltda  
CNPJ: 33.591108/0001-55  
Proc. S. Passivo: Alan Medina Nunes  
Origem: DGP/SUFIS - Nconext - RJ

### **EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - COSMÉTICOS/PERFUMARIA/HIGIENE PESSOAL.** Constatada a falta de retenção e recolhimento de ICMS/ST, devido pela Autuada, estabelecida em outra unidade da Federação que, por força do Protocolo ICMS nº 54/17, estava obrigada a recolher o ICMS na saída dos produtos referentes ao Capítulo 20, Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, para contribuintes deste Estado, na condição de substituta tributária. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas respectivamente, no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA - FEM.** Constatou-se a falta de retenção e de recolhimento do ICMS/ST relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria - FEM (adicional de dois pontos percentuais na alíquota do imposto), nos termos do art. 12-A da Lei nº 6.763/75, art. 2º e art. 3º, inciso I, alínea "a", ambos do Decreto nº 46.927/15. Corretas as exigências do ICMS/ST relativo ao FEM e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a falta de retenção e de recolhimento do ICMS devido a este Estado, nas remessas de mercadorias relacionadas no Capítulo 20 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (produtos de perfumaria e de higiene pessoal e cosméticos), pelo Sujeito Passivo, localizado no Estado do Rio de Janeiro, substituto tributário por força do Protocolo ICMS nº 54/17, no período de 01/05/19 a 30/06/23.

Foi constatado que o Contribuinte remetente, situado no estado do Rio de Janeiro, cuja atividade principal é a fabricação de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal (CNAE-F 2063-1/00), promoveu remessas de mercadorias cujas descrições consignadas nas notas fiscais não correspondiam à correta NCM, para efeitos tributários, sendo as mesmas reclassificadas pelo Fisco.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As exigências referem-se aos valores do ICMS devido por substituição tributária e do Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), acrescidos das Multas de Revalidação previstas no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, todos da Lei nº 6.763/75.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação nos autos do presente e-PTA.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em Manifestação nos autos, refuta as alegações da Defesa.

Requer a procedência do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 826/861, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência do lançamento.

### **Da Instrução Processual**

Em sessão realizada em 11/12/24, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pelos Conselheiros Antônio César Ribeiro e Ivana Maria de Almeida, nos termos do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, marcando-se extrapauta para o dia 12/12/24, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Wertson Brasil de Souza (Relator) e Juliana de Mesquita Penha (Revisora), que, em preliminar, rejeitavam as prefaciais arguidas e, no mérito, julgavam procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Alan Medina Nunes e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Carlos Eduardo Tarquínio.

---

### ***DECISÃO***

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

### **Da Preliminar**

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

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, por suposto cerceamento do direito da Impugnante à ampla defesa e ao contraditório e por suposta afronta ao disposto no inciso IV do art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA.

Alega que não teria sido apresentado pelo Fisco documentação fiscal hábil a comprovar as suas alegações, tampouco elementos que permitissem a identificação dos mesmos.

Sustenta que o conjunto de 03 (três) notas fiscais colacionadas como demonstração dos supostos fatos geradores não cumprem os requisitos do art. 137 do RPTA, para fins de comprovação de amostragem.

Aduz que tal amostra seria insignificante, inclusive por não representar todas as hipóteses objeto da autuação, especialmente por se tratar do complexo regime de substituição tributária.

Alega que não haveria comprovação das informações apresentadas nas planilhas, nem indicação dos destinatários das mercadorias, para fins de verificação dos cálculos apresentados e da própria aplicação do regime de substituição tributária, dentro do cenário apresentado pelo Fiscal. Cita como exemplo, o caso de operações destinadas a consumidor final e, portanto, não sujeitas à substituição tributária.

Defende, ainda, que os arquivos eletrônicos deveriam ser anexados com “certificado de integridade”.

Sustenta que o Auto de Infração deveria trazer em anexo as provas base da ocorrência dos fatos em que se baseia, em conformidade com o art. 142 do CTN. E que, para verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido, o Fiscal Autuante necessita peremptoriamente de alguns documentos.

Alega que, no caso em comento, as pretensas provas colacionadas pelo Fiscal seriam apenas planilhas com os supostos valores, ou seja, basicamente, tabelas feitas pelo Fiscal, o que no seu entendimento, não seriam suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida.

Entretanto, tais argumentos não merecem prosperar.

Verifica-se que foi elaborado pelo Fisco o Relatório Fiscal Complementar, com todos os fundamentos da autuação, legais e materiais, estando claramente descrito o procedimento que resultou na apuração da irregularidade apontada, qual seja, a falta de retenção e de recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, em relação aos produtos constantes do Capítulo 20 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Informa o referido relatório que “*foi feita a conferência, por NCM, da classificação correta de cada produto constante das operações do sujeito passivo, corrigindo-se os seguintes produtos classificados incorretamente*”: Acetona e Removedor de Esmalte.

A fim de fundamentar a reclassificação das mercadorias das NCMs 2914.19.90 e 2915.39.29 (utilizadas pela Autuada) para a NCM 3304.30.00, o Fisco apresentou informações retiradas da página da empresa na internet <https://labmusa.com.br/product-category/acetonas-removedores/> (portifólio dos produtos – Anexo 8); das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (NESH) e Consulta Cosit da Receita Federal (Anexo 5);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cópias das embalagens das mercadorias reclassificadas (Anexo 6); e os Danfes (com a descrição das mercadorias e a NCM utilizada).

As planilhas de apuração dos valores devidos (ICMS/ST e ICMS/ST-FEM) foram elaboradas por meio da utilização do programa institucional da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais – SEF/MG, denominado Auditor Eletrônico, a partir das informações contidas nas notas fiscais emitidas pelo Contribuinte, obtidas do Portal da Nota Fiscal Eletrônica, portanto, não há que se falar em certificado de integridade ou que os dados possam ser de outros contribuintes.

Tampouco se sustenta a alegação da Defesa quanto à falta de representatividade da amostra apresentada pelo Fisco, por meio e 03 (três) Danfes, o que estaria em desacordo com o art. 137 do RPTA.

No caso dos autos, as provas da falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST e do ICMS/ST-FEM são as notas fiscais emitidas pela Autuada, sem o destaque do imposto, todas relacionadas nas planilhas de apuração. Portanto, em relação às notas fiscais não há que se falar em amostragem.

Os demais documentos (portifólio dos produtos, cópias das embalagens das mercadorias autuadas e Danfes) apenas corroboram a acusação fiscal.

Não se pode, tampouco, acatar o argumento de que não haveria comprovação das informações apresentadas nas planilhas, nem indicação dos destinatários das mercadorias.

Como já colocado, todas as informações consignadas nas planilhas de apuração são extraídas das notas fiscais de saídas, emitidas pela Autuada, importadas do Portal da Nota Fiscal Eletrônica, sendo despiciendo a comprovação de tais informações, igualmente, os destinatários nelas consignados, uma vez que tais informações são atestáveis pela simples consulta à Nota Fiscal Eletrônica, no referido Portal.

Os cálculos encontram-se devidamente explicitados nas planilhas “Demonstrativos de Cálculo”, com todas as informações necessárias à conferência do imposto devido (Base de Cálculo - Fórmula, MVA, Alíquota etc.).

Como aventado pela própria Defesa, o lançamento pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário, apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade cabível, conforme previsto no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN:

### CTN

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A formalização do lançamento encontra-se determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, em seu art. 89.

### RPTA

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso;

(Grifou-se).

No caso dos autos, verifica-se 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 RPTA, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

No tocante às demais alegações quanto à falta de inscrição do contribuinte no estado de Minas Gerais, eventual responsabilidade tributária dos destinatários, e inaplicabilidade do regime de substituição tributária às mercadorias autuadas, são questões de mérito, e, assim serão tratadas.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de retenção e de recolhimento do ICMS devido a este Estado, nas remessas de mercadorias relacionadas no Capítulo 20 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (produtos de perfumaria e de higiene pessoal e cosméticos), pelo Sujeito Passivo, localizado no Estado do Rio de Janeiro, substituto tributário por força do Protocolo ICMS nº 54/17, no período de 01/05/19 a 30/06/23.

A infração decorre do fato de que o Contribuinte remetente, situado no estado do Rio de Janeiro, cuja atividade principal é a fabricação de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal (CNAE-F 20.63-1-00), promoveu remessas de mercadorias cujas descrições consignadas nas notas fiscais não correspondiam à correta NCM, para efeitos tributários, sendo as mesmas reclassificadas pelo Fisco.

As exigências referem-se aos valores do ICMS devido por substituição tributária e do Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), acrescidos das Multas de Revalidação previstas no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, todos da Lei nº 6.763/75.

A Impugnante informa que, durante todo o período autuado, não se encontrava inscrita como contribuinte no estado de Minas Gerais, o que, inclusive é relatado no Relatório do Auto de Infração.

Entende que, por esse motivo, *“eventual exigência de tributo pelo Fisco mineiro deveria recair sobre os destinatários das mercadorias, na condição de responsáveis tributários, a teor do art. 22, §§18 e 19, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 15, do Regulamento do ICMS (Decreto Estadual nº 48.812/2024)” (sic).*

Defende que *“a obrigação pelo recolhimento, na condição de substituto, sujeita-se a empresa que possui inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS no Estado de Minas Gerais, nos termos do artigo 3º, do Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais (Decreto Estadual nº 48.812/2024)” (sic), o qual transcreve.*

A Impugnante sustenta que a atribuição pelo pagamento do imposto não configura ofensa ao princípio da legalidade (art. 150, inciso I, da Constituição Federal), eis que a Lei Complementar nº 87/96 e a Lei nº 6.763/75 autorizam expressamente o exercício de tal competência. A Constituição Federal estabelece que cabe à lei complementar dispor sobre substituição tributária (art. 155, §2º, inciso XII, alínea “b”).

Transcreve o art. 128 do CTN e aduz que a Lei Complementar nº 87/96, por sua vez, contém dispositivo semelhante, e ainda, amplia o conceito do Código Tributário Nacional para atribuir responsabilidade a um terceiro (art. 5º da LC nº 87/96).

Argui que, nessa linha, a Lei nº 6.763/75, em seu art. 22, §§18 e 19, reproduz a norma da responsabilidade supletiva do art. 128 do CTN, remetendo as questões procedimentais ao regulamento. Assim, o art. 15 do Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais (Decreto Estadual nº 48.812/2024 (sic)), *“trata da atribuição de responsabilidade supletiva ao contribuinte substituído, de modo que, tecnicamente, não se trata de responsabilidade solidária ou subsidiária”.*

Entende, assim que, “*de acordo com a legislação de regência, o ICMS/ST e FEM/ST deve ser exigido do substituído tributário, por ter adquirido mercadoria sujeita à substituição tributária, sem acobertamento fiscal e, conseqüentemente, sem o recolhimento do imposto devido*”.

Entretanto, não cabe razão à Impugnante, conforme se demonstrará.

Insta, inicialmente, esclarecer que a exigência fiscal não decorre de desacobertamento fiscal de mercadorias, como aventado pela Defesa, mas da falta de retenção e recolhimento do imposto devido por substituição tributária, nas operações interestaduais com mercadorias relacionadas no Capítulo 20 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, vigente no período autuado, conforme claramente descrito no Relatório do Auto de Infração.

No tocante à alegação quanto à falta de inscrição do contribuinte no estado de Minas Gerais, o que justificaria a não exigência do tributo da Autuada, cabe transcrever o citado art. 3º do RICMS/23, por ela referenciado:

**RICMS/23 - CAPÍTULO II**

**DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇO**

**Art. 3º** – O alienante ou remetente de mercadoria ou bem inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pelo recolhimento do imposto devido na respectiva prestação de serviço de transporte rodoviário executado por transportador autônomo ou por transportador de outra unidade da Federação. (Grifou-se).

Verifica-se que a Impugnante se refere ao art. 3º do Anexo VII do RICMS/23 (instituído pelo Decreto nº 48.589/23, vigente a partir de 01/07/23), que trata da responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido na prestação de serviço de transporte rodoviário executado por transportador autônomo ou por transportador de outra unidade da Federação (Capítulo II do Anexo VII do RICMS/23), o qual corresponde ao art. 4º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, vigente à época dos fatos ocorridos (Capítulo II – Da Substituição Tributária nas Prestações de Serviços).

Portanto, não se aplica ao caso ora discutido, que trata do ICMS devido por substituição tributária, em relação às saídas subsequentes das mercadorias relacionados no Capítulo 20 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, vigente à época dos fatos geradores.

Nota-se que a Impugnante ignora os dispositivos legais que fundamentam a acusação fiscal, que tratam da responsabilidade originária da Autuada, pela retenção e recolhimento do ICMS devido em relação às operações subsequentes, os quais encontram-se expressamente incluídos no campo base legal do Auto de Infração, fundamentando sua defesa em dispositivos não aplicáveis ao caso em discussão.

Insta destacar que o regime da substituição tributária possui norma de competência estatuída na Constituição Federal de 1988 – CF/88, em seu art. 150, § 7º,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

e na Lei Complementar – LC nº 87/96, em atendimento ao disposto no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “b”. Confira-se:

CF/88

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

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

(...)

XII – cabe à lei complementar:

(...)

b) dispor sobre substituição tributária;

(...)

LC nº 87/96:

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado.

Nesse ponto, cabe destacar que é o art. 6º da LC nº 87/96 que atende ao disposto no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “b” da Constituição Federal, que prevê que “cabe à lei complementar dispor sobre substituição tributária”, e não o art. 5º da referida Lei, como alegado pela Defesa, sendo que este trata da atribuição de responsabilidade de terceiros pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo, o que, reitere-se, não é o caso dos presentes autos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No tocante à atribuição dada pela LC nº 87/96, o estado de Minas Gerais, instituiu o regime de substituição por meio do art. 22, da Lei Estadual nº 6.763/75, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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

I - alienante ou remetente da mercadoria ou pelo prestador de serviços de transporte e comunicação ficar sob a responsabilidade do adquirente ou do destinatário da mercadoria, ou do destinatário ou do usuário do serviço;

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

III - adquirente ou destinatário da mercadoria, ainda que não contribuinte, pela entrada ou recebimento para uso, consumo ou ativo imobilizado, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

(...) (Grifou-se).

No caso em discussão, a responsabilidade do estabelecimento remetente pela retenção e recolhimento do ICMS/ST decorre do disposto no art. 12, § 1º da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e do Protocolo ICMS nº 54/17, observadas as normas gerais aplicáveis previstas no Convênio ICMS nº 142/18, que dispõe sobre os regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com encerramento de tributação, relativos ao imposto devido pelas operações subsequentes. Confira-se:

RICMS/02 - Anexo XV

Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, 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.

§ 1º As unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, por mercadoria ou grupo de mercadorias, são as identificadas nos seguintes capítulos da Parte 2 deste Anexo:

(...)

XX - Capítulo 20: Produtos de Perfumaria e de Higiene Pessoal e Cosméticos;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### PROTOCOLO ICMS nº 54/17

Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com produtos de perfumaria e de higiene pessoal e cosméticos relacionados no Anexo XIX do Convênio ICMS 142/18, que dispõe sobre os regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e de Comunicação (ICMS) com encerramento de tributação, relativos ao imposto devido pelas operações subsequentes.

Cláusula primeira Os Estados de Alagoas, Amapá, Mato Grosso, Minas Gerais, Pará, Paraná, Pernambuco, Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul e o Distrito Federal, nos termos deste protocolo e do Convênio ICMS 142/18, de 14 de dezembro de 2018, acordam em adotar o regime de substituição tributária nas operações interestaduais com bens e mercadorias relacionados no Anexo XIX do referido convênio, com exceção ao Código Especificador da Substituição Tributária - CEST 20.064.00.

**Redação anterior dada ao caput da cláusula primeira pelo Prot. ICMS 12/19, com efeitos entre 01.06.19 e 31.12.20.**

Cláusula primeira Os Estados de Alagoas, Amapá, Mato Grosso, Minas Gerais, Paraíba, Pará, Paraná, Pernambuco, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul e Santa Catarina e o Distrito Federal, nos termos deste protocolo e do Convênio ICMS 142/18, de 14 de dezembro de 2018, acordam em adotar o regime de substituição tributária nas operações interestaduais com bens e mercadorias relacionados no Anexo XIX do referido convênio, com exceção ao Código Especificador da Substituição Tributária - CEST 20.064.00.

### CONVÊNIO ICMS nº 142/18

Dispõe sobre os regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e de Comunicação (ICMS) com encerramento de tributação, relativos ao imposto devido pelas operações subsequentes.

Cláusula primeira Os acordos celebrados pelas unidades federadas para fins de adoção do regime da substituição tributária do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido nas operações subsequentes observarão o disposto neste convênio.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cláusula segunda A adoção do regime de substituição tributária nas operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelas unidades federadas interessadas.

(...)Grifos acrescidos.

Verifica-se, assim, que não resta dúvida quanto à condição de substituto tributário do remetente das mercadorias, localizado no Estado do Rio de Janeiro, nos termos do Protocolo ICMS nº 54/17 e art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Insta destacar que o estado de Minas Gerais, objetivando conferir maiores garantias ao crédito tributário, inseriu dispositivos na legislação tributária mineira, chamando a compor o polo passivo o destinatário mineiro, nas situações em que a obrigação tributária principal seja inadimplida, no todo ou em parte, pelo contribuinte eleito na norma anteriormente citada, nos termos do art. 22, inciso II, § 18, da Lei nº 6.763/75. Entretanto, tal norma apenas amplia a garantia do crédito tributário, não sendo, em hipótese alguma, normas excludentes da legitimidade passiva da Autuada.

Ressalta-se, por oportuno, que apesar do art. 15 do Anexo XV do RICMS/02, citado pela Impugnante, tenha colocado o destinatário mineiro como solidário à responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido nessas operações, quando não efetuado pelo substituto tributário, tal solidariedade não comporta benefício de ordem, consoante o parágrafo único do art. 124 do CTN, podendo o Sujeito Ativo exigir a dívida, no seu todo, de qualquer dos devedores, independente de uma sequência de devedores.

Dessa maneira, ante à inaplicabilidade do benefício de ordem entre os responsáveis solidários, o Fisco pode exigir o crédito tributário de qualquer dos sujeitos passivos, de forma isolada ou em conjunto, de acordo com sua discricionariedade.

Conforme destacado pelo Fisco, o fato de ser inscrito como contribuinte substituto concede a empresa a oportunidade de, cumprindo as obrigações acessórias previstas na legislação, fazer o recolhimento no dia 09 (nove) do mês subsequente.

Registre-se que a Impugnante, por não ser contribuinte inscrito no estado de Minas Gerais, efetua o recolhimento do ICMS/ST por operação, conforme se verifica pelas telas do programa Sicaf, acostados pelo Fisco na Manifestação Fiscal.

Superada a discussão sobre a responsabilidade do sujeito passivo, traz-se à baila a discussão no que toca à classificação das mercadorias na NCM 3304.30.00.

Relata o Fisco que as mercadorias, objeto da presente autuação, foram incorretamente enquadradas pela Autuada nas NCMs 2914.19.90 (Acetona) e 2915.39.29 (removedor de esmalte). Portanto, o Fisco realizou a reclassificação destas para a NCM 3304.30.00, as quais encontram-se listadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Confira-se:

RICMS/02 - Anexo XV

Parte 2

20. PRODUTOS DE PERFUMARIA E DE HIGIENE PESSOAL E COSMÉTICOS

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“20.3 Interno e nas seguintes unidades da Federação: Alagoas (Protocolo ICMS 54/17), Amapá (Protocolo ICMS 54/17), Distrito Federal (Protocolo ICMS 54/17), Espírito Santo (Protocolo ICMS 54/17), Mato Grosso (Protocolo ICMS 54/17), Paraíba (Protocolo ICMS 54/17), Paraná (Protocolo ICMS 54/17), **Rio de Janeiro (Protocolo ICMS 54/17)**, Rio Grande do Sul (Protocolo ICMS 54/17), Santa Catarina (Protocolo ICMS 54/17) e São Paulo (Protocolo ICMS 36/09).”

*Efeitos a partir de 1º/01/2020 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 47.800, de 19/12/2019.*

ITEM	CEST	NBM/SH	DESCRIÇÃO	ÂMBITO DE APLICAÇÃO	EXCEÇÕES	MVA (%)
------	------	--------	-----------	---------------------	----------	---------

(...)

12.0	20.012.00	3304.30.00	Preparações para manicuros e pedicuros, incluindo removedores de esmalte à base de acetona	20.1	-	65,52
------	-----------	------------	--	------	---	-------

*Efeitos de 1º/03/2018 a 31/12/2019 - Redação dada pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 6º, I, ambos do Dec. nº 47.376, de 27/02/2018:*

12.0	20.012.00	3304.30.00	Preparações para manicuros e pedicuros, incluindo removedores de esmalte à base de acetona	20.1	DF	65,52
------	-----------	------------	--	------	----	-------

Para promover a reclassificação dos produtos para a referida NCM, o Fisco se baseou nas seguintes informações, conforme exposto no Relatório Fiscal Complementar:

- descrição constante nos rótulos das próprias embalagens (conforme o Anexo 6).

- consulta ao site da Autuada <https://labmusa.com.br/product-category/acetonas-removedores/>, no qual foram localizados 14 resultados na categoria "Acetona & Removedores", sendo 5 (cinco) diferentes produtos, com variações de volume (ml) por embalagem, mas todos contendo elementos típicos e essenciais para a atividade que desempenham, que é a remoção de esmaltes, conforme extração das descrições de “Como usar”, “Categorias” e “Tags”, fotos contidas no Anexo 8 – Portifólio;

- consulta às Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (NESH), tendo verificado que as NCMs informadas pela Autuada (2914.19.90 e 2915.39.29) e a NCM utilizada pelo Fisco (3304.30.00) pertencem a mesma seção, conforme a NESH 2017 e na NESH 2022 (Anexo 5);

- Solução de Consulta nº 98.531 de 2019, na pág. 4 item 15- Receita Federal/COSIT (Anexo 5); a IN RFB nº 1.788/2018 - NESH 2017 e a IN RFB nº 2.052/2021 - NESH 2022 (atualização da anterior) - Anexo 5; e

- consulta ao CNPJ da Autuada no Sistema de Controle e Fiscalização de Produtos Químicos da Polícia Federal (Siproquim2), sistema disponibilizado para envio do mapa de controle de produtos químicos restritos, no qual consta, junto ao

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Certificado de Licença de Funcionamento (CLF) nº 2020-00548640 (Anexo 9), o registro da acetona, com NCM 2914.11.00 e atividade de “utilização para consumo”, ou seja, matéria-prima. Logo conforme a licença disponível na Polícia Federal, a empresa Laboratórios Musa somente pode utilizar o produto ACETONA (2914.11.00) na composição de seus produtos (Removedor de esmalte), sendo vedado a revenda do produto Acetona.

Diante dessas informações, a Fiscalização concluiu que a descrição das mercadorias consignadas nas notas fiscais (escrituradas pelo próprio contribuinte) não correspondiam à correta NCM, para efeitos tributários, sendo as mesmas reclassificadas para a NCM 3304.30.00.

Alega a Impugnante que o presente Auto de Infração tem como objeto a divergência interpretativa entre o Contribuinte e o Fiscal Autuante acerca da NCM aplicável a determinados produtos e as consequências normativas da compreensão adotada (no caso, aplicação, ou não, do regime de substituição tributária).

Aduz que *“o Fiscal firma sua tese no argumento de que todas as mercadorias, qualificadas pelo Contribuinte como acetonas ou como removedores, estariam qualificadas na NCM 3304.30.00 em razão de sua aplicabilidade para remoção de esmaltes. Ou seja, segundo o Fiscal, se o produto é capaz de remover esmaltes, deve se classificado na NCM 3304.30.00”*.

Argui que, ao ter se baseado na *“descrição constante nos rótulos das próprias embalagens”*, o Fiscal se ateu à verificação de que os produtos continham a funcionalidade de remover esmaltes, o que seria uma visão muito restrita e simplória sobre os produtos, principalmente por desconsiderar as complexidades de suas composições, bem como a abrangência de suas aplicabilidades.

Defende que *“apesar de ambos serem passíveis de utilização para remoção de vernizes (esmaltes), a acetona e o removedor comercializados pela IMPUGNANTE são produtos que possuem significativas especificidades, que devem ser necessariamente consideradas para fins de classificação”*.

Afirma que a acetona (NCM 2914.19.90) é um composto químico orgânico da classe dos solventes de uma ampla variedade de substâncias, incluindo polímeros, resinas e óleos. Ou seja, a acetona nada mais é o que um solvente de utilidade variada.

Aduz que a acetona possui inúmeras aplicabilidades eficazes, tais como: a limpeza de superfícies, diluição de tintas e vernizes, limpeza de equipamentos, desengordurante e remoção de adesivos e etiquetas. E que, como qualquer produto químico, há regulamentação específica quanto à concentração apta a ser disponibilizada para vieses comerciais, o que define margens seguras de utilização.

Argui que por essa razão, esse tipo de mercadoria é comercializado na forma de *“solução”*, ou seja, apresentam concentrações específicas, mas ainda com a mesma natureza. Assim sendo, defende que a apresentação de um produto na forma de solução não altera a sua natureza para fins de classificação, mas apenas a concentração do princípio ativo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sustenta que a composição dos produtos por ela qualificados na NCM 2914.19.90 impede a qualificação dos mesmos como simples removedores de esmalte, na medida em que há forte predominância de acetona (composição mais simplificada, com menos aditivos), conforme cópias reprográficas (Doc. 04).

Defende que, dada a marcante predominância de acetona, não há como desenquadrar as mercadorias em questão da posição 2914.19.90, sendo descabida reclassificação para a NCM 3304.30.00.

Entretanto, não cabe razão à Impugnante, conforme restará demonstrado.

Vale ressaltar que a classificação fiscal de mercadorias deve obedecer às Regras Gerais do Sistema Harmonizado (SH) constantes das Notas de Seção e Capítulo da TIPI (Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados).

Destaca-se que é de exclusiva responsabilidade do contribuinte a correta classificação e enquadramento dos seus produtos na codificação da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM. Caso persistam dúvidas quanto às classificações e às descrições que têm por origem normas federais, deverá a Impugnante dirigir-se à Receita Federal do Brasil, por ser o órgão competente para dirimi-las.

Relembre-se que o RICMS/02, na definição de regimes de sujeição à substituição tributária, adota a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias baseada no Sistema Harmonizado (NBM/SH), que, nos termos do art. 3º do Decreto Federal nº 8.950/16, é constituída pela Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

No âmbito do exercício da competência de fiscalizar o ICMS, ao Fisco Estadual cabe aplicar e interpretar a legislação estadual relativa ao imposto e, também, a legislação federal pertinente, inclusive sobre classificação fiscal de mercadorias, nos termos do art. 196 do RICMS/02.

Assim, compete à Fiscalização Estadual, no caso concreto e, para efeitos de fiscalização do imposto estadual, verificar a correta classificação da mercadoria na NCM/SH, utilizando a legislação federal e observando, especialmente, o disposto nas Regras Gerais de Interpretação e nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, bem como as Soluções de Consulta da Receita Federal do Brasil sobre classificação de mercadorias. Nesse sentido, pode discordar da classificação efetuada pelo contribuinte.

Esse entendimento está sedimentado na Consulta de Contribuintes nº 230/13, da DOT/DOLT/SUTRI/SEF, trechos transcritos:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 230/2013

PTA Nº: 16.000488732-13

(...)

**CLASSIFICAÇÃO FISCAL** – A classificação de mercadoria, para efeitos tributários, é de inteira responsabilidade do fabricante ou do importador, sendo que as dúvidas relativas à classificação de produtos na NCM devem ser esclarecidas junto à Receita Federal do Brasil, que é o órgão competente para dirimir dúvidas sobre classificações que tenham

por origem normas federais. No âmbito do exercício de sua competência de fiscalizar o ICMS, ao Fisco Estadual cabe aplicar e interpretar a legislação estadual relativa ao imposto e, também, a legislação federal pertinente, inclusive sobre classificação fiscal de mercadorias.

(...)

RESPOSTA:

A classificação de mercadoria importada e comercializada pela Consulente, para efeitos tributários, é de sua inteira responsabilidade, sendo que as dúvidas relativas à classificação de produtos na NCM/SH devem ser esclarecidas junto à Receita Federal do Brasil, que é o órgão competente para dirimir dúvidas sobre classificações que tenham por origem normas federais.

Vale esclarecer que a fiscalização do ICMS, em conformidade com o art. 188 do RICMS/02, compete aos órgãos próprios da Secretaria de Estado de Fazenda Estadual e, para efeitos desta fiscalização, é considerada como subsidiária a legislação tributária federal, nos termos do art. 196 do mesmo Regulamento.

Portanto, no âmbito do exercício de sua competência de fiscalizar o ICMS, ao Fisco Estadual cabe aplicar e interpretar a legislação estadual relativa ao imposto e, também, a legislação federal pertinente.

Desse modo, ao Fisco Estadual compete, no caso concreto e para efeitos de fiscalização do imposto estadual, verificar a correta classificação da mercadoria na NCM/SH, interpretando a legislação federal e observando, especialmente, o disposto nas Regras Gerais de Interpretação e nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, bem como as Soluções de Consulta da Receita Federal do Brasil sobre classificação de mercadorias. Nesse sentido, pode o Fisco Estadual discordar da classificação efetuada pelo contribuinte.

(...) Destacou-se.

Constata-se, como já exposto, que a reclassificação das mercadorias realizada pelo Fisco, não decorre somente da análise da descrição constante nos rótulos das embalagens dessas mercadorias, se atendo o Fisco ao fato de os produtos serem utilizados para remover esmaltes, como alegado pela Impugnante.

A análise dos rótulos das mercadorias e a consulta ao portfólio de produtos da Autuada (constante do site da Empresa), serviram de base para a melhor descrição

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

das mercadorias comercializadas pela Impugnante, bem como identificação da sua aplicação.

Constata-se de tal análise que foram localizados na categoria “Acetona & Removedores” 05 (cinco) diferentes produtos, com variações de volume (ml) por embalagem, mas todos contendo elementos típicos e essenciais para a atividade que desempenham, que é a **remoção de esmaltes**, conforme extração das descrições de “Como usar”, “Categorias” e “Tags”, fotos contidas no Anexo 8 – Portifólio, quais sejam: Solução de Acetona com Queratina Vegetal; Solução de Acetona Monaly; Solução de Acetona Profissional 2 em 1; e Removedor de Esmalte sem Acetona.

Da simples leitura dos rótulos das embalagens dos produtos acima referenciados, acostados aos autos por meio do Anexo 6, verifica-se, indene de dúvidas, que os produtos foram produzidos para a finalidade de “remoção de esmaltes”.

Apenas o produto denominado “removedor de esmaltes”, o qual não contém acetona, se aplica também à remoção de cola de alicate capilar, não tendo os demais produtos qualquer indicação no “modo de usar” para outras aplicabilidades, como quer fazer crer a Impugnante.

A partir dessas informações, o Fisco adotou a classificação que melhor descreve o produto, observando as Regras Gerais de Interpretação e as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado.

Primeiro, há que se observar a descrição dos produtos na TIPI constantes dos códigos adotados pela Autuada e pelo Fisco:

<b>29.14</b>	<b>Cetonas e quinonas, mesmo que contenham outras funções oxigenadas, e seus derivados halogenados, sulfonados, nitrados ou nitrosados.</b>	
2914.1	- Cetonas acíclicas que não contenham outras funções oxigenadas:	
2914.11.00	-- Acetona	0
2914.12.00	-- Butanona (metiletilcetona)	0
2914.13.00	-- 4-Metilpentan-2-ona (metilisobutilcetona)	0
2914.19	-- Outras	
<b>2914.19.90</b>	<b>Outras</b>	0
2914.2	- Cetonas ciclânicas, ciclênicas ou cicloterpênicas que não contenham outras funções oxigenadas:	
29.15	<b>Ácidos monocarboxílicos acíclicos saturados e seus anidridos, halogenetos, peróxidos e perácidos; seus derivados halogenados, sulfonados, nitrados ou nitrosados.</b>	
2915.3	- Ésteres do ácido acético:	
2915.31.00	-- Acetato de etila	0
2915.32.00	-- Acetato de vinila	0
2915.33.00	-- Acetato de n-butila	0
2915.36.00	-- Acetato de dinoseb (ISO)	0
2915.39	-- Outros	
2915.39.10	Acetato de linalila	0
2915.39.2	Acetatos de glicerila	
2915.39.21	Triacetina	0
<b>2915.39.29</b>	<b>Outros</b>	0

Observa-se que a Impugnante classificou o produto por ela denominado “Acetona” na NCM 2914.1990 que corresponde à “Outras Cetonas acíclicas que não contenham outras funções oxigenadas” e o “Removedor de Esmalte” na NCM 2915.39.29 - “Outros ésteres de ácido acético”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por sua vez, o Fisco os classificou como “Preparações para manicuros e pedicuros.”

33.04	Produtos de beleza ou de maquiagem preparados e preparações para conservação ou cuidados da pele (exceto medicamentos), incluindo as preparações anti-solares e os bronzeadores; preparações para manicuros e pedicuros.	
3304.10.00	- Produtos de maquiagem para os lábios	22
3304.20	- Produtos de maquiagem para os olhos	
3304.20.10	Sombra, delineador, lápis para sobrancelhas e rímel	22
3304.20.90	Outros	22
3304.30.00	- Preparações para manicuros e pedicuros	22

Como exposto na Consulta de Contribuintes, acima transcrita, para efeitos de fiscalização do imposto estadual, compete ao Fisco Estadual verificar a correta classificação da mercadoria na NCM/SH, interpretando a legislação federal e observando, especialmente, o disposto nas Regras Gerais de Interpretação e nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, bem como as Soluções de Consulta da Receita Federal do Brasil sobre classificação de mercadorias.

Por oportuno, traz-se à colação as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado:

### REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO

A classificação das mercadorias na Nomenclatura rege-se pelas seguintes Regras:

1. Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes:

2. a) Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que apresente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.

b) Qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, **quer em estado puro, quer misturada ou associada a outras matérias**. Da mesma forma, qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente por essa matéria. **A classificação destes produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3.**

3. Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

a) **A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas.** Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.

b) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 a), classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.

c) Nos casos em que as Regras 3 a) e 3 b) não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

4. As mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das Regras acima enunciadas classificam-se na posição correspondente aos artigos mais semelhantes.

(Destacou-se).

Complementando, traz-se as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado acerca das mercadorias ora discutidas:

#### SEÇÃO VI

#### PRODUTOS DAS INDÚSTRIAS QUÍMICAS OU DAS INDÚSTRIAS CONEXAS

Notas de Seção.

(...)

29 Produtos químicos orgânicos.

30 Produtos farmacêuticos.

Notas.

(...)

2.- Ressalvadas as disposições da Nota 1, acima, qualquer produto **que, em razão da sua apresentação em doses ou do seu acondicionamento para venda a retalho, se inclua numa das posições 30.04, 30.05, 30.06, 32.12, 33.03, 33.04, 33.05, 33.06, 33.07, 35.06, 37.07 ou 38.08 deverá classificar-se por uma destas posições e não por qualquer outra posição da Nomenclatura.**

#### **CONSIDERAÇÕES GERAIS**

(...)

Nota 2.

A Nota 2 da Seção dispõe que os produtos (exceto os incluídos nas posições 28.43 a 28.46 ou 28.52) que, em razão, quer da sua apresentação em doses, quer por se apresentarem acondicionados para venda a retalho, se classifiquem em qualquer uma das posições 30.04, 30.05, 30.06, 32.12, 33.03, 33.04, 33.05, 33.06, 33.07, 35.06, 37.07 ou 38.08, devem incluir-se nessa posição, mesmo que satisfaçam as especificações de outras posições da Nomenclatura. Assim, por exemplo, o enxofre acondicionado para venda a retalho para fins terapêuticos, classifica-se na posição 30.04, e não nas posições 25.03 ou 28.02, do mesmo modo que a dextrina acondicionada para venda a retalho como cola se classifica na posição 35.06 e não na posição 35.05.

(Destacou-se)

Da análise das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado e das Notas Explicativas referente à Seção VI que engloba os produtos das indústrias químicas e conexas (incluindo os Capítulos 29 e 33 da TIPI), tem-se que os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. E que a classificação dos produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3, que prevê que a posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas.

Especificamente em relação à Seção VI (que inclui os Capítulos 29 e 33 da TIPI), a Nota 2 diz que qualquer produto que, em razão da sua apresentação em doses ou do seu acondicionamento para venda a retalho, se inclua numa das posições 30.04, 30.05, 30.06, 32.12, 33.03, **33.04**, 33.05, 33.06, 33.07, 35.06, 37.07 ou 38.08 **deverá classificar-se por uma destas posições e não por qualquer outra posição da Nomenclatura.**

Ou seja, no caso dos removedores de esmalte (removedor à base de acetona e removedor que não contém acetona), acondicionados para venda a retalho, como é o caso em discussão, devem ser classificados na posição 33.04 e não em outra posição da Nomenclatura (no caso, não devem ser classificados nas posições adotadas pela Autuada – 29.14 e 29.15).

Ademais, as Notas Explicativas do Capítulo 33 (Óleos essenciais e resinoides; produtos de perfumaria ou de toucador preparados e preparações cosméticas), corroboram o entendimento de que os produtos acondicionados para venda a retalho, próprios para serem utilizados como produtos de perfumaria ou de toucador preparados e preparações cosméticas, tendo em vista a sua aplicação como tal, devem ser classificados nas posições 33.03 a 33.07.

Capítulo 33

**Óleos essenciais e resinoides; produtos de perfumaria ou de toucador preparados e preparações cosméticas**

**Notas.**

(...)

3.- As posições 33.03 a 33.07 aplicam-se, entre outros, aos produtos, **misturados ou não, próprios para serem utilizados como produtos daquelas posições e acondicionados para venda a retalho tendo em vista a sua utilização para aqueles usos**, exceto águas destiladas aromáticas e soluções aquosas de óleos essenciais.'

(...)

**CONSIDERAÇÕES GERAIS**

(...)

As posições 33.03 a 33.07 compreendem os produtos, misturados ou não (exceto águas destiladas aromáticas e soluções aquosas de óleos essenciais) próprios para utilização como produtos daquelas posições e acondicionados para venda a retalho, tendo em vista o seu emprego para esses usos (ver a Nota 3 do Capítulo).

(...)

As preparações (vernizes, por exemplo) e os produtos não misturados (pó de talco não perfumado, terra de pisão (terras de *fuller*), **acetona**, alume, etc.) que, além dos usos acima referidos, possam ter outras aplicações, incluem-se nestas posições apenas nos seguintes casos:

a) **Quando se apresentem acondicionados para venda ao consumidor**, indicando, por meio de etiquetas, de impressos ou por qualquer outra forma, **que se destinam a ser utilizados como produtos de perfumaria ou de toucador preparados ou como outras preparações cosméticas**, ou ainda como desodorantes (desodorizantes) de ambientes.

b) Quando se apresentem em acondicionamentos muito especiais que não deixem dúvidas quanto a serem destinados àqueles mesmos usos (seria, por exemplo, o caso de um esmalte (verniz) para unhas apresentado num pequeno frasco cuja tampa fosse provida de um pincel destinado à sua aplicação).

(...)

**B.- PREPARAÇÕES PARA MANICUROS E PEDICUROS**

Este grupo compreende os pós e esmalte (verniz) para unhas, **os removedores destes esmaltes** (vernizes), as preparações para facilitar a remoção de cutículas e outras preparações para manicuros e pedicuros.

(Destacou-se).

No caso do produto “acetona”, misturado ou não, apresentado em embalagem própria para venda a consumidor, destinada ao uso como preparações cosméticas (mais especificamente “Preparações para manicuros e pedicuros”), a posição NCM que melhor se adequa é a 3304.30.00, como apontado pelo Fisco.

Corroborando esse entendimento a Solução de Consulta da Receita Federal/Cosit, trazida pelo Fisco (Anexo 5) e a Consulta Cosit nº 98.194/23, que ao analisar produto destinado à aplicação diretamente sobre as unhas, para fins estéticos, entende pela classificação na posição NCM 3304.30.00, utilizando os mesmos fundamentos acima expostos:

SOLUÇÃO DE CONSULTA 98.194 – COSIT DATA 22 de agosto de 2023

(...)

**Assunto: Classificação de Mercadorias**

**Código NCM: 3304.30.00**

(...)

**Dispositivos Legais: RGI 1, Nota 2 da Seção VI, e RGI 6, constantes da TEC, aprovada pela Res. Camex nº 125, de 2016, e da Tipi, aprovada pela Res. Gecex nº 272, de 2021, e da Tipi, aprovada pelo Dec. nº 11.158, de 2022; e subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Dec. nº 435, de 1992, e atualizadas pelas INRFB nº 1.788, de 2018 e nº 2.052, de 2021, e alterações posteriores.**

**Fundamentos**

(...)

9. Preliminarmente à análise da posição pleiteada, deve-se destacar o que determina a Nota 2 da Seção VI (*Produtos Das Indústrias Químicas Ou Das Indústrias Conexas*), que engloba a posição 33.04:

2.- *Ressalvadas as disposições da Nota 1 acima, qualquer produto que, em razão da sua apresentação em doses ou do seu acondicionamento para venda a retalho, se inclua numa das posições 30.04, 30.05, 30.06, 32.12, 33.03, 33.04, 33.05, 33.06, 33.07, 35.06, 37.07 ou 38.08 deverá classificar-se por uma destas posições e não por qualquer outra posição da Nomenclatura. (grifos acrescidos)*

A este respeito, as Nesh esclarecem que, mesmo que uma mercadoria satisfaça as especificações de outras posições da Nomenclatura, é em uma das posições citadas na Nota que ela deve se classificar:

*Esta Nota 2 de Seção dispõe que os produtos (exceto os incluídos nas posições 28.43 a 28.46 ou 28.52) que, em razão, quer da sua apresentação em doses, quer por se apresentarem acondicionados para venda a retalho, se classifiquem em qualquer uma das posições 30.04, 30.05, 30.06, 32.12, 33.03, 33.04, 33.05, 33.06, 33.07, 35.06, 37.07 ou 38.08, devem incluir-se nessa posição, mesmo que satisfaçam as especificações de outras posições da Nomenclatura.*

*Assim, por exemplo, o enxofre acondicionado para venda a retalho para fins terapêuticos, classifica-se na posição 30.04, e não nas posições 25.03 ou 28.02, do mesmo modo que a dextrina acondicionada para venda a retalho como cola se classifica na posição 35.06 e não na posição 35.05.*

*(grifos acrescidos)*

11. Reforçam tal entendimento os dizeres da Nota 3 do Capítulo 33, bem como suas respectivas

*Notas Explicativas:*

3.- *As posições 33.03 a 33.07 aplicam-se, entre outros, aos produtos, misturados ou não, próprios para serem utilizados como produtos daquelas posições e acondicionados para venda a retalho tendo em vista o seu emprego para aqueles usos, exceto águas destiladas aromáticas e soluções aquosas de óleos essenciais.*

*[...]*

**CONSIDERAÇÕES GERAIS**

*[...]*

*As posições 33.03 a 33.07 compreendem os produtos, misturados ou não (exceto águas destiladas aromáticas e soluções aquosas de óleos essenciais) próprios para utilização como produtos daquelas posições e*

*aconicionados para venda a retalho, tendo em vista o seu emprego para esses usos (ver a Nota 3 do Capítulo).*

*Os produtos das posições 33.03 a 33.07 permanecem classificados nestas posições mesmo que contenham, acessoriamente, determinadas substâncias empregadas em farmácia ou como desinfetantes e mesmo que possuam, acessoriamente, propriedades terapêuticas ou profiláticas (ver a Nota 1 e) do Capítulo 30). Todavia, os desodorantes (desodorizantes) de ambientes preparados, permanecem classificados na posição 33.07 mesmo que possuam propriedades desinfetantes que não sejam meramente acessórias.*

*As preparações (vernizes, por exemplo) e os produtos não misturados (pó de talco não perfumado, terra de pisão (terras de fuller), acetona, alume, etc.) que, além dos usos acima referidos, possam ter outras aplicações, incluem-se nestas posições apenas nos seguintes casos:*

*a) Quando se apresentem acondicionados para venda ao consumidor, indicando, por meio de etiquetas, de impressos ou por qualquer outra forma, que se destinam a ser usados como produtos de perfumaria ou de toucador preparados ou como outras preparações cosméticas, ou ainda como desodorantes (desodorizantes) de ambientes.*

*b) Quando se apresentem em acondicionamentos muito especiais que não deixem dúvidas quanto a serem destinados àqueles mesmos usos (seria, por exemplo, o caso de um esmalte (verniz\*) para unhas apresentado num pequeno frasco cuja tampa fosse provida de um pincel destinado à sua aplicação).*

*(grifos acrescidos)*

12. Diz o texto da posição 33.04 e suas respectivas Nesh:

*Produtos de beleza ou de maquiagem preparados e preparações para conservação ou cuidados da pele (exceto medicamentos), incluindo as preparações antissolares e os bronzeadores; preparações para manicuros e pedicuros. (grifos acrescidos)*

#### **B.- PREPARAÇÕES PARA MANICUROS E PEDICUROS**

*Este grupo compreende os pós e esmalte (verniz\*) para unhas, os removedores destes esmaltes (vernizes\*), as preparações para facilitar a remoção de cutículas e outras preparações para manicuros e pedicuros.*

*(...)*

13. Como a mercadoria em análise se apresenta pronta para uso específico, qual seja, aplicação diretamente

sobre as unhas, para fins estéticos, e se encontra acondicionada para venda a retalho, conclui-se que a posição 33.04, já adotada pelo consulente, é a correta.

Conclui-se, diante do exposto, que é correta a reclassificação dos produtos (Acetona e Removedor de esmalte) para a NCM 3304.30.00, a qual se encontra listada na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, sendo correta a exigência do ICMS/ST devido nas saídas promovidas pela Autuada com destino a esse Estado.

Registre-se que a Impugnante se limitou a argumentar que não haveria como se verificar, por meio das planilhas apresentadas pelo Fisco, quais seriam os destinatários das mercadorias, os quais poderiam ser, inclusive, consumidores finais. Contudo, não indicou um só destinatário que seja consumidor final.

Como já explanado, todas as notas fiscais foram emitidas pela própria Impugnante, de modo que, caso quisesse, ela poderia consultar os dados completos, podendo assim, apontar quais operações foram destinadas a consumidores finais, e, não o fez.

Noutra toada, alega a Defesa que o Fisco não teria considerado, nos cálculos para apuração do ICMS/ST e FEM/ST, a redução da base de cálculo prevista na alínea “b” do inciso II da Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 34/06.

Aduz que o referido dispositivo determina que a base de cálculo do ICMS/ST nas operações interestaduais sujeitas à alíquota de 12% *“com produto de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal relacionado na alínea “b” do inciso I do “caput” do art. 1º da Lei 10.147/00”* **será reduzida em 10,49%.**

Por outro lado, aduz o Fisco que há que observar *“o que diz a Lei nº 10.147/2000, principalmente no seu parágrafo terceiro, também no Art. 3º do Convênio ICMS 34/06 e por fim no Anexo IV, item 27.2 do RICMS/MG”* (sic).

Transcreve e destaca os citados dispositivos e conclui que *“pode-se constar que a utilização do benefício de redução da base de cálculo, previsto na citada lei federal, como no convênio, quanto na legislação mineira, está condicionada ao preenchimento das obrigações acessórias previstas nas legislações tributárias descritas. Como não houve atendimento dos requisitos apontados na ordem tributária descrita, a Impugnante não faz jus ao direito pretendido”*.

Cumprе ressaltar que o citado Convênio ICMS nº 34/06 trata das deduções da parcela das contribuições para o Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), referente às operações subsequentes, do ICMS da operação própria.

Traz-se à baila, as citadas legislações, no que toca à discussão dos autos:

Lei Federal nº 10.147/00

Art. 1º A Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS devidas pelas pessoas jurídicas que

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nas posições 30.01; 30.03, exceto no código 3003.90.56; 30.04, exceto no código 3004.90.46; e **3303.00 a 33.07**, exceto na posição 33.06; nos itens 3002.10.1; 3002.10.2; 3002.10.3; 3002.20.1; 3002.20.2; 3006.30.1 e 3006.30.2; e nos códigos 3002.90.20; 3002.90.92; 3002.90.99; 3005.10.10; 3006.60.00; 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01; 3401.20.10; e 9603.21.00; todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)

I - incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:

a) produtos farmacêuticos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00: 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento) e 9,9% (nove inteiros e nove décimos por cento); (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07, exceto na posição 33.06, e nos códigos 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01, 3401.20.10 e 96.03.21.00: 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) e 10,3% (dez inteiros e três décimos por cento); e (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)

(...)

Art. 3º Será concedido regime especial de utilização de crédito presumido da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins às pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados na posição 30.03, exceto no código 3003.90.56, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3001.20.90, 3001.90.10, 3001.90.90, 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10 e 3006.60.00, todos da TIPI, tributados na forma do inciso I do art. 1º, e na posição 30.04, exceto no código 3004.90.46, da TIPI, e que, visando assegurar a repercussão nos preços da redução da carga tributária em virtude do disposto neste artigo:

(...)

CONVÊNIO ICMS nº 34/06

Dispõe sobre a dedução da parcela das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, referente às operações subsequentes, da base de cálculo do ICMS nas operações com os produtos indicados na Lei Federal nº 10.147/00, de 21 de dezembro de 2000.

**Cláusula primeira** Nas operações interestaduais com os produtos indicados no "caput" do art. 1º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, destinados à contribuintes, a base de cálculo do ICMS será deduzida do valor das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS referente às operações subsequentes cobradas, englobadamente na respectiva operação.

§ 1º A dedução corresponderá ao valor obtido pela aplicação de um dos percentuais a seguir indicados, sobre a base de cálculo de origem, em função da alíquota interestadual referente à operação:

I - com produto farmacêutico relacionado na alínea "a" do inciso I do "caput" do art. 1º da Lei 10.147/00, com alíquota:

- a) de 7% - 9,34%;
- b) de 12% - 9,90%;

*Acrescido a alínea c ao inciso I do § 1º à cláusula primeira pelo Conv. ICMS 20/13, efeitos a partir de 30.04.13.*

- c) de 4% - 9,04%

II - com produto de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal relacionado na alínea "b" do inciso I do "caput" do art. 1º da Lei 10.147/00, com alíquota:

- a) de 7% - 9,90%;
- b) de 12% - 10,49%.

*Acrescido a alínea c ao inciso II do § 1º à cláusula primeira pelo Conv. ICMS 20/13, efeitos a partir de 30.04.13.*

- c) de 4% - 9,59%

§ 2º Não se aplica o disposto no "caput":

I - nas operações realizadas com os produtos relacionados no "caput" do art. 3º da Lei 10.147/00, quando as pessoas jurídicas industrializadoras ou importadoras dos mesmos tenham firmado com a União, "compromisso de ajustamento de conduta, nos termos do § 6º do art. 5º da Lei nº. 7.347, de 24 de julho de 1985", ou que tenham preenchido os requisitos constantes da Lei nº 10.213, de 27 de março de 2001;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - quando ocorrer a exclusão de produtos da incidência das contribuições previstas no inciso I do "caput" do art. 1º da Lei 10.147/00, na forma do § 2º desse mesmo artigo.

**Cláusula segunda** As unidades federadas poderão, nas operações internas, adotar a dedução de que trata este convênio, estabelecendo, de acordo com a alíquota interna aplicável, o percentual de dedução correspondente, com o fim de excluir da base de cálculo do ICMS devido pelo remetente dos produtos o valor das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS.

(...)

**Cláusula quarta** O documento fiscal que acobertar as operações indicadas neste convênio deverá, além das demais indicações previstas na legislação tributária:

I - conter a identificação dos produtos pelos respectivos códigos da TIPI e, em relação aos medicamentos, a indicação, também, do número do lote de fabricação;

II - constar no campo "Informações Complementares":

a) existindo o regime especial de que trata o art. 3º da Lei nº 10.147/00, o número do referido regime;

b) na situação prevista na parte final do inciso I do § 2º da cláusula primeira, a expressão "o remetente preenche os requisitos constantes da Lei nº 10.213/01";

c) nos demais casos, a expressão "Base de Cálculo com dedução do PIS COFINS", seguida do número deste convênio.

(Grifos acrescidos)

Insta destacar que a cláusula segunda do Convênio ICMS nº 34/06 não determinou, apenas facultou às unidades federadas, adotar, nas operações internas, a redução de base de cálculo nele prevista.

O Estado de Minas Gerais admitiu tal redução tanto nas operações interestaduais quanto nas operações internas, conforme disposto no item 31 (vigente até 27/12/19) e item 27 (vigente de 28/12/19 a 30/06/23), ambos da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02).

RICMS/02 - Anexo IV

Parte 1

27 Nas operações internas e interestaduais realizadas pelo estabelecimento industrializador ou importador com os seguintes produtos destinados a contribuintes:

a) produto farmacêutico relacionado na alínea "a" do inciso I do caput do art. 1º da Lei Federal nº

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

10.147, de 21 de dezembro de 2000, quando tributado à alíquota:

(...)

b) produto de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal relacionado na alínea "b" do inciso I do caput do art. 1º da Lei Federal nº 10.147, de 2000, quando tributado à alíquota:

b.1) de 18%; 11,19

b.2) de 12%; 10,49

b.3) de 7%; 9,90

b.4) de 4%. 9,59

(...)

27.2 Os documentos fiscais que acobertarem as operações, além das demais exigências previstas na legislação tributária, deverão:

a) conter a identificação dos produtos pelos respectivos códigos da NBM/SH e, em relação aos medicamentos, a indicação, também, do número do lote de fabricação;

b) constar no campo "Informações Complementares":

b.1) o número do regime especial de que trata o art. 3º da Lei nº 10.147, de 2000, se existir;

b.2) na situação prevista na parte final da alínea "a" do subitem 27.1, a expressão "o remetente preenche os requisitos constantes da Lei nº 10.742/03";

b.3) nas demais hipóteses, a expressão "Base de cálculo com dedução do PIS/COFINS", seguida da citação "item 27 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS"

***Efeitos de 31/07/2006 a 27/12/2019 - Redação dada pelo art. 2º, II, e vigência estabelecida pelo art. 4º, I, ambos do Dec. nº 44.753, de 13/03/2008:***

"31 Nas operações internas e interestaduais realizadas pelo estabelecimento industrializador ou importador com os produtos indicados no "caput" do art. 1º da Lei Federal nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, destinados a contribuintes:

a) com produto farmacêutico relacionado na alínea "a" do inciso I do "caput" do art. 1º da Lei 10.147/00, quando tributada à alíquota:

(...)

b) com produto de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal relacionado na alínea "b" do inciso I do "caput" do art. 1º da Lei 10.147/00, quando tributada à alíquota:

b.1) de 18%: 11.19

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b.2) de 12%: 10,49

b.3) de 7%: 9,90

(...)

31.2 Os documentos fiscais que acobertarem as operações, além das demais exigências previstas na legislação tributária, deverão

a) conter a identificação dos produtos pelos respectivos **códigos da NBM/SH** e, em relação aos medicamentos, a indicação, também, do número do lote de fabricação;

b) constar no campo "Informações Complementares":

b.1) o número do regime especial de que trata o artigo 3º da Lei nº 10.147/00, se existir;

b.2) na situação prevista na parte final da alínea "a" do inciso II, a expressão "o remetente preenche os requisitos constantes da Lei nº 10.213/01";

(Grifos acrescidos).

Observa-se que os requisitos (obrigações acessórias) destacados pelo Fisco nos referidos dispositivos legais se aplicam às operações com medicamentos, e às operações com os produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07, que é o caso em discussão.

Por outro lado, há que observar que a redução da base de cálculo prevista no item 31 (vigente até 27/12/19) e item 27 (vigente de 28/12/19 a 30/06/23), ambos da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02), se aplica às operações internas e interestaduais **realizadas pelo estabelecimento industrializador ou importador com "os produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07, exceto na posição 33.06, e nos códigos 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01, 3401.20.10 e 96.03.21.00"**, destinados a contribuintes.

No caso em discussão, em que pese o Fisco ter reclassificado os produtos autuados para a NCM 33.04.30.00, não se aplica a citada redução da base de cálculo na apuração do ICMS devido por substituição tributária, por se tratar do imposto incidente em operações subsequentes, as quais são presumidas até o consumidor final, e, por isso não se referem à operações promovidas por industrial/importador, para fins de aplicação de tal benesse, como previsto no item 31 e 27 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02.

Ainda, no tocante à base de cálculo do ICMS/ST, alega a Impugnante que essa seria excessiva, resultando em enriquecimento ilícito do Estado.

Defende a Impugnante que a "*a mercadoria sujeita ao ICMS-ST deve ser tributada com carga Fiscal equivalente à que incidiria se fossem tributadas todas as operações de saída em sua cadeia de circulação*". E que, para que seja atingida a necessária correlação entre a carga tributária na substituição tributária e no regime especial, os critérios para definição da base de cálculo do ICMS/ST estão elencados nos §§ 2º a 6º, do art. 8º, da Lei Complementar nº 87/96.

Aduz que, quando a substituição tributária é calculada com base em Margem de Valor Agregado (MVA), espera-se que os órgãos estatais que definem o percentual realizem as necessárias pesquisas para que o percentual eleito, aplicado sobre o valor de venda do substituto tributário, atinja exatamente o preço final de determinada mercadoria perante seu consumidor.

Sustenta que, contudo, a MVA não é um montante definido e irreversível. Trata-se apenas de uma margem presumida, cujo importe deve ser conferido posteriormente com a dimensão econômica da operação de venda ao consumidor final efetivamente ocorrida. Em razão disso, o Supremo Tribunal Federal (STF), em julgamento do Recurso Extraordinário nº 593.849/MG, manifestou, por maioria, entendimento de que a presunção do “*fato gerador presumido*” a que se refere o § 7º, do art. 150, da CF, não é absoluta quanto ao critério quantitativo da operação de circulação a consumidor final, pelo que, se a referida operação ocorrer em valor inferior ao valor da base de cálculo presumida, é cabível o direito de ressarcimento da diferença antecipada a maior.

Assevera que tal julgamento foi submetido ao rito da Repercussão Geral pelo STF no Tema 201.

Após tal dissertação, alega a Defesa que não haveria informação nos autos quanto ao efetivo preço de venda a consumidor para fins de verificação da exata mensuração do ICMS/ST para cada mercadoria apresentada.

Entretanto, tais argumentos não têm o condão de afastar a acusação fiscal.

Insta destacar que, no caso das mercadorias objeto da presente discussão (relacionadas no Capítulo 20 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02), a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária, se fundamenta no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 do Anexo XV do RICMS/02, em consonância do com o art. 8º da Lei Complementar nº 87/96. Confira-se:

LC nº 87/96

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

(...)

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

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

RICMS/02 - Anexo XV

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:

(...)

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

1. o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) divulgado em portaria da Superintendência de Tributação;

2. o preço final a consumidor sugerido ou divulgado pelo industrial ou pelo importador; ou

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

(...)

§ 5º Nas operações interestaduais com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste Anexo, quando o coeficiente a que se refere o inciso IV deste parágrafo for maior que o coeficiente correspondente à alíquota interestadual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de margem de valor agregado (MVA), esta será ajustada à alíquota interestadual aplicável, observada a fórmula "MVA ajustada =  $\{[(1 + \text{MVA-ST original}) \times (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1\} \times 100$ ", onde:

Ressalte-se que já se encontra prevista na legislação a realização de levantamento de preços praticados no mercado para fixação da margem de valor agregado, conforme §§ 3º e 4º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Confira-se:

RICMS/02 - Anexo XV

Art. 19 (...)

§ 3º O preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) e o percentual de margem de valor agregado (MVA) serão fixados com base em preços usualmente praticados no mercado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou por dados fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 4º O levantamento previsto no parágrafo anterior será promovido pela Secretaria de Estado de Fazenda ou, a seu critério, por entidade de classe representativa do setor, e deverá conter os dados cadastrais dos estabelecimentos pesquisados, as respectivas datas das coletas de preços e demais elementos suficientes para demonstrar a veracidade dos valores obtidos, observando-se ainda:

Insta destacar que no estado de Minas Gerais o levantamento dos valores de MVA será promovido pela administração tributária, até porque o Fisco tem acesso a todos os documentos emitidos pelos contribuintes, assegurada a participação das entidades de classe representativas dos diferentes segmentos econômicos, participação esta reconhecida pelo estado de Minas Gerais, conforme se observa da norma constante do art. 19-A da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02:

### RICMS/02 - Anexo XV

Art. 19-A - A Diretoria de Informações Econômico-Fiscais da Superintendência de Arrecadação e Informações Fiscais - DIEF/SAIF -, após a realização da pesquisa relativa à apuração da MVA e do PMPF, cientificará as entidades representativas do setor envolvido na produção e comercialização da mercadoria do resultado encontrado, caso em que estabelecerá prazo de 10 dias para que as entidades representativas se manifestem com a devida fundamentação.

§ 1º - Decorrido o prazo a que se refere o caput sem que tenha havido manifestação das entidades representativas do setor, considera-se validado o resultado da pesquisa e a Secretaria de Estado de Fazenda procederá à implantação das medidas necessárias à fixação da MVA ou do PMPF apurado.

§ 2º - Havendo manifestação, a DIEF/SAIF analisará os fundamentos apresentados e dará conhecimento às entidades envolvidas sobre a decisão, com a devida fundamentação.

§ 3º - A Secretaria de Estado de Fazenda adotará as medidas necessárias à implantação do regime de substituição tributária, com a aplicação da MVA ou do PMPF apurado, quando as informações apresentadas pelas entidades não forem aceitas, após a avaliação da manifestação recebida no prazo a que se refere o caput.

Assim sendo, não merece prosperar o argumento da Autuada de que não haveria informação nos autos quanto ao efetivo preço de venda a consumidor para fins de verificação da exata mensuração do ICMS/ST para cada mercadoria apresentada.

Ademais, cabe registrar que, na legislação mineira, em observância à decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) que acabou com a definitividade da substituição tributária (RE nº 593.849 – Tema nº 201), foram incluídos os arts. 31-A a 31-J na Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, para tratar “Da Complementação e da

Restituição do ICMS Devido por Substituição Tributária em Razão da não Definitividade da Base de Cálculo Presumida”, regulamentando os procedimentos a serem adotados pelos contribuintes nessas situações.

Portanto, havendo operações de venda a consumidor final praticadas por valores inferiores ou superiores aos estimados para fins de retenção/recolhimento da substituição tributária, a restituição ou a complementação das diferenças do imposto poderão ser realizadas de acordo com as regras desses dispositivos, não significando essas diferenças qualquer erro na cobrança realizada pelo Fisco, como se alega, razão pela qual o argumento deve ser afastado.

Diante do exposto, não merece reparo o trabalho fiscal, estando corretas as exigências fiscais de ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

Também se encontram corretas as exigências fiscais relativas ao adicional de alíquotas de 2% (dois por cento) relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria, conforme previsto no art. 12-A, inciso VI, da Lei nº 6.763/75 e art. 2º, inciso VI c/c art. 3º, inciso I, alínea “a”, ambos do Decreto nº 46.927/15, responsabilidade essa que se aplica também nas hipóteses de substituição tributária, no período de **01/05/19 a 31/12/22**:

Lei nº 6.763/75

**Efeitos de 1º/01/2020 a 31/12/2023 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 8º, ambos da Lei nº 23.521, de 27/12/2019:**

“Art. 12-A. Fica estabelecido, para financiamento das ações do Fundo de Erradicação da Miséria - FEM -, criado pela Lei nº 19.990, de 29 de dezembro de 2011, em especial para o pagamento integral do Piso Mineiro de Assistência Social, e de acordo com o disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República, com vigência até 31 de dezembro de 2022, o adicional de dois pontos percentuais na alíquota prevista para a operação interna que tenha como destinatário consumidor final, contribuinte ou não do imposto, com as mercadorias abaixo relacionadas, inclusive quando a alíquota for fixada no regulamento do imposto:”

**Efeitos de 1º/01/2016 a 31/12/2019 - Redação dada pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 12, II, ambos da Lei nº 21.781, de 1º/10/2015:**

“Art. 12-A. Fica estabelecido, para os fins do disposto no § 1º do art. 82 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição da República, com vigência até 31 de dezembro de 2019, o adicional de dois pontos percentuais na alíquota prevista para a operação interna que tenha como destinatário consumidor final, contribuinte ou não do imposto, com as

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*mercadorias abaixo relacionadas, inclusive quando a alíquota for fixada no regulamento do imposto:"*

(...)

VI - perfumes, águas-de-colônia, cosméticos e produtos de toucador, exceto xampus, preparados antissolares, sabões de toucador de uso pessoal, preparações para higiene bucal ou dentária e fios dentais;

(...)

§ 4º A responsabilidade por substituição tributária prevista no art. 22 desta Lei aplica-se ao adicional de alíquota de que trata o caput deste artigo.

Decreto nº 46.927/15

Art. 2º A alíquota do ICMS prevista no inciso I do art. 42 do Regulamento do ICMS - RICMS -, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, será adicionada de dois pontos percentuais na operação interna que tenha como destinatário consumidor final, realizada até 31 de dezembro de 2022, com as seguintes mercadorias:

**Efeitos de 1º/01/2016 a 31/12/2019 - Redação original:**

"Art. 2º A alíquota do ICMS prevista no inciso I do art. 42 do Regulamento do ICMS - RICMS -, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, será adicionada de dois pontos percentuais na operação interna que tenha como destinatário consumidor final, realizada até 31 de dezembro de 2019, com as seguintes mercadorias:"

(...)

VI - perfumes, águas-de-colônia, cosméticos e produtos de toucador, assim consideradas todas as mercadorias descritas nas posições 33.03, 33.04, 33.05, 33.06 e 33.07 da NBM/SH, exceto xampus, preparados antissolares e sabões de toucador de uso pessoal;

(...)

Art. 3º O disposto no art. 2º:

I - aplica-se, também:

a) na retenção ou no recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, inclusive nos casos em que o estabelecimento do responsável esteja situado em outra unidade da Federação;

(...)

Alega a Impugnante que não se poderia exigir de forma cumulativa as Multas de Revalidação e Isolada, sob pena de incorrer em *bis in idem*, ainda mais

porque a Multa Isolada decorre da afirmação de que o contribuinte teria deixado de destacar a base de cálculo do ICMS/ST nos documentos fiscais analisados, situação completamente decorrente da divergência interpretativa (dúvida quanto à NCM aplicável às mercadorias) que fundamenta a cobrança da obrigação principal.

Entretanto, tais argumentos não merecem prosperar.

Com efeito, a multa prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) apena o descumprimento da obrigação principal de recolher o imposto devido, sendo agravada por se tratar de operação sujeita à substituição tributária, nos termos do art. 56, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

(...)

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

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

(...)

Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75 (Multa Isolada) decorre do descumprimento de obrigação acessória. Confira-se:

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:

(...)

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

(...)

É cediço que a responsabilidade por infração na esfera tributária tem caráter objetivo, e como tal, havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que seja a motivação ou ânimo do agente, tem-se por configurado o ilícito, atendendo a previsão constante do art. 136 do Código Tributário Nacional:

### CTN

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

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

Alega, ainda, a Defesa que seria *“indevida a cobrança de juros de mora sob o montante relativo à Multa de Revalidação que, assim como a Multa Isolada, foi constituída apenas com a lavratura do presente auto de infração, fato que atrai o termo inicial dos encargos moratório para o vencimento deste lançamento”*.

Cumprе registrar que a Resolução nº 2.880, de 13/10/97, que disciplina a cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários do Estado, em seu art. 2º, é clara quanto à incidência dos juros de mora sobre as multas e quanto à data inicial para incidência destes:

### RESOLUÇÃO Nº 2.880, DE 13 DE OUTUBRO DE 1997

(MG de 14/10/97)

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

(...)

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

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

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

(grifou-se)

A exigência da multa de revalidação nasce com a exigência do imposto e deve ter a mesma data de vencimento deste, de forma que sobre ela deve incidir também os juros de mora.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75 estabelecem a incidência dos juros de mora sobre o tributo e sobre a multa aplicada, após o prazo de vencimento:

Lei nº 6.763/75

Art. 127 - Os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

(...)

Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

Dessa forma, o procedimento sob exame não afronta as disposições legais, mas ao contrário, pauta-se exatamente de acordo com os parâmetros da legislação de regência.

Observa-se que, de acordo com o inciso II do art. 2º da citada Resolução, o débito é corrigido desde o primeiro dia do mês subsequente ao seu vencimento até a data do efetivo pagamento. Somente em relação à multa isolada, o termo inicial para cobrança dos juros de mora é o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

No tocante às questões de cunho constitucional suscitadas pela Impugnante (princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco etc.) cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, 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;

(...)

Em razão da aplicação do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 11/12/24. ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, assistiu à conclusão do julgamento o Dr. Alan Medina

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

Nunes e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Carlos Eduardo Tarquínio. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Juliana de Mesquita Penha (Revisora) e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 12 de dezembro de 2024.**

**Wertson Brasil de Souza**  
**Relator**

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

*D*

**CCMIG**