

Acórdão: 24.475/23/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.002594709-35
Impugnação: 40.010155557-39
Impugnante: Colgate-Palmolive Comercial Ltda.
IE: 487913749.04-21
Proc. S. Passivo: RENATO SILVEIRA/Outro(s)
Origem: DF/Contagem - 1

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – COSMÉTICOS/PERFUMARIA/HIGIENE PESSOAL – KIT DE PRODUTOS. Constatou-se a retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST relativo a “kit” de produtos - xampu e condicionador ou xampu, condicionador e creme de pentear, enquadrados nos NCM: 3305.10.00 (xampu) e 3305.90.00 (condicionador e creme de pentear), em razão da utilização da regra de MVA de apenas um dos componentes (xampu), em violação ao disposto no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, da Parte 1 do Anexo XV, do RICMS/02. Infração caracterizada. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA (FEM). Constatado que a Autuada não recolheu o ICMS/ST relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria - FEM (adicional de dois pontos percentuais na alíquota do imposto), nos termos do art. 2º e art. 3º, inciso I, alínea “a”, ambos do Decreto nº 46.927/15. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Corretas as exigências remanescentes 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 parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre as seguintes condutas praticadas pela Colgate Palmolive Comercial Ltda, no período de 01 de janeiro de 2018 a 31 de julho de 2022:

1. Retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, incidente sobre operações com packs, compostos de xampu e condicionador ou xampu, condicionador e creme de pentear, enquadrados nos NCM: 3305.10.00 (xampu) e 3305.90.00 (condicionador e creme de pentear), uma vez que foi utilizada, para o condicionador e creme de pentear, uma MVA menor do que a devida.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exige-se o ICMS/ST, a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, que prevê multa de 100% (cem por cento) sobre o valor do ICMS/ST não recolhido e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75, da citada lei, que estabelece multa de 20% (vinte por cento) sobre a diferença apurada entre a base de cálculo do ICMS/ST prevista na legislação e a destacada a menor nas notas fiscais.

2. Falta de retenção e recolhimento do FEM-ST, incidente sobre operações com packs, compostos de xampu e condicionador ou xampu, condicionador e creme de pentear, em virtude do condicionador e creme de pentear, estarem sujeitos à tributação do FEM-ST.

Exige-se a parcela correspondente ao FEM-ST e a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75, que prevê multa de 100% (cem por cento) sobre o valor do FEM-ST não recolhido.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 249/281, argumentando em síntese:

1) Que atua no comércio, atacadista de produtos de higiene bucal, pessoal e cosméticos, produtos de limpeza e saneantes domissanitários, entre outros, revendendo mercadorias para atacadistas e distribuidores estabelecidos em diversas unidades da Federação, estando sujeita, pois, ao recolhimento de ICMS – inclusive na sistemática da substituição tributária, quando aplicável;

2) Afirma que efetua a venda de kits de produtos a distribuidores situados no Estado de Minas Gerais, obedecendo à regra da substituição tributária aplicável às operações. Nesse sentido, na saída dos kits de seu estabelecimento, a Impugnante promove a retenção e o recolhimento do ICMS-ST (e do respectivo FEM-ST), calculado com a adoção de uma margem de valor agregado (“MVA”);

3) Alega que teria sido surpreendida com o lançamento tributário em questão, sob o fundamento de que, segundo a interpretação da autoridade administrativa, os produtos integrantes dos kits comercializados pela Impugnante deveriam obedecer a tratamento tributário específico para cada um dos produtos que o integram, porquanto, mesmo que acondicionados em conjunto para venda a retalho, não perderiam suas características individuais;

4) Entende que os produtos vendidos em kits possuem regras tributárias próprias, inclusive no que diz respeito à sua classificação fiscal;

5) Informa que estes produtos são industrializados para serem comercializados como um único produto. Embora possam possuir características próprias quando individualmente considerados, entende que na forma em que foram industrializados pelo fornecedor da Impugnante e ora revendidos, os kits constituem um único produto, de forma que devem possuir um único tratamento tributário;

6) Afirma que, ao questionar a classificação fiscal adotada pela Impugnante para os kits contendo um xampu e um condicionador ou um xampu, um condicionador e um creme para pentear, a autoridade administrativa acabou por adentrar matéria

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

reservada às autoridades administrativas vinculadas à Receita Federal do Brasil, conforme prescreve o art. 63, inciso XIX, do Decreto nº 9.745/19;

7) Nesse sentido, o E. TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE MINAS GERAIS já teria apreciado a questão, definindo a competência reservada aos agentes vinculados à Receita Federal do Brasil para dispor sobre a classificação fiscal de mercadorias, cancelando autuação lavrada pelo Fisco mineiro que adentrou à essa matéria;

8) No mesmo sentido, cita as Consultas de Contribuinte nºs 319/2014 e 097/2021 (fls. 256 a 261 do e-PTA 01.002594709-35);

9) Portanto, considerando-se que a autoridade administrativa estadual não possui competência para dispor sobre a classificação fiscal dos kits remetidos pela Impugnante ao Estado de Minas Gerais, deve ser acolhida a presente impugnação, para cancelar integralmente a exigência fiscal;

10) No caso, trata-se de kits contendo xampus e produtos denominados “pós-xampu” (condicionadores e cremes para pentear);

11) Explica que os kits são um único e indissociável produto, vendidos em embalagem única, contendo xampus e produtos denominados “pós-xampu” (condicionadores e cremes de pentear) da mesma linha, inclusive na descrição das notas fiscais;

12) Alega que os lançamentos de xampus pelas empresas de cosméticos e higiene pessoal, no mais das vezes, são acompanhados de produtos pós-xampu da mesma categoria, atendendo a todos os benefícios das etapas de cuidado com os cabelos exigidos pelo mercado consumidor;

13) Segundo afirma, raramente a indústria de cosméticos e higiene pessoal promove o lançamento de um xampu desacompanhado dos respectivos produtos do nicho denominado pós-xampu (condicionadores e cremes para pentear), atendendo à uma crescente demanda de mercado. Objetivando tornar mais eficiente o consumo de produtos para cuidados do cabelo, o fornecedor da Impugnante teria concebido estes kits, contendo o xampu, inclusive para beneficiar a economia do consumidor final na compra desses produtos;

14) Defende que a caracterização de kits é regulamentada pela Receita Federal do Brasil, conforme classificação efetuada nos termos do Parecer Normativo CST/SNM nº 4/1980, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) e das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado (fls. 268 a 279);

15) Entende que para sua classificação e tratamento tributário devem ser considerados as normas estabelecidas na Regra de Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH) nº 3, utilizadas na interpretação do conteúdo das posições e subposições da TIPI, segundo uma ordem de preferência, nos termos dos arts. 16 e 17 do RIPI/2010, aprovado pelo Decreto nº 7.212/10;

16) Protesta, subsidiariamente, pela redução do Auto de Infração, para cancelar a exigência fiscal relacionada à remessa de mercadorias aos distribuidores mineiros “C4D” e “VivaLog”, nas operações realizadas com esses distribuidores

constantes dos autos, em relação ao quais a Impugnante não está, segundo o próprio Fisco mineiro, enquadrada como substituta tributária, conforme, respectivamente, Autos de Infração PTA nº 01.001763317-25 e PTA nº 01.001489654-13 (fls. 279 e 281).

Por fim, solicita que seja acolhida a impugnação para (a) cancelar integralmente a exigência fiscal, ou (b) em menor extensão, excluir da autuação o ICMS/ST constituído sobre as operações realizadas com os distribuidores “C4D” e “VivaLog”.

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização reformula o lançamento às fls. 499/501.

Reaberto prazo à Autuada, que não se manifesta.

Por fim, a Fiscalização se manifesta às fls. 512/520, pedindo que seja julgado parcialmente procedente o lançamento, conforme reformulação efetuada às págs. 499/502 do e-PTA.

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre as seguintes condutas praticadas pela Colgate Palmolive Comercial Ltda., no período de 01 de janeiro de 2018 a 31 de julho de 2022:

1. Retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, incidente sobre operações com packs, compostos de xampu e condicionador ou xampu, condicionador e creme de pentear, enquadrados nos NCM: 3305.10.00 (xampu) e 3305.90.00 (condicionador e creme de pentear), uma vez que foi utilizada, para o condicionador e creme de pentear, uma MVA menor do que a devida.

Exige-se o ICMS/ST, a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, que prevê multa de 100% (cem por cento) sobre o valor do ICMS/ST não recolhido e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75, da citada lei, que estabelece multa de 20% (vinte por cento) sobre a diferença apurada entre a base de cálculo do ICMS/ST prevista na legislação e a destacada a menor nas notas fiscais.

2. Falta de retenção e recolhimento do FEM-ST, incidente sobre operações com packs, compostos de xampu e condicionador ou xampu, condicionador e creme de pentear, em virtude do condicionador e creme de pentear, estarem sujeitos à tributação do FEM-ST.

Exige-se a parcela correspondente ao FEM-ST e a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75, que prevê multa de 100% (cem por cento) sobre o valor do FEM-ST não recolhido.

O Fisco informa que a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais já se manifestou em sede de solução de Consultas de Contribuinte de nºs. 319/2014 e 097/2021, esclarecendo a interpretação acerca das hipóteses de classificação de kit como produto novo e quais procedimentos devem ser adotados pelos Contribuintes na

hipótese de a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil não promover a reclassificação fiscal desse kit, *in verbis*:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 319/2014 “ICMS – KIT DE MERCADORIAS – **PRODUTO NOVO** – OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS – **A possível classificação de kit como produto novo e sua correta codificação dependem de informações a serem obtidas junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão competente para tanto. Para se definir se a mercadoria pode ser enquadrada como um produto novo ou unidade autônoma, é necessário que ela apresente finalidade e características específicas distintas daquelas atribuídas aos itens que a compõem.**

(...)

Caso o órgão supramencionado entenda que as mercadorias comercializadas pela Consulente não se caracterizam como produto novo (constituindo mero agrupamento de mercadorias, operação diversa da montagem prevista no art. 222, inciso II, alínea “c”, do RICMS/02) e, portanto, não estão sujeitas à reclassificação fiscal, **os produtos deverão ser descritos individualmente tanto no documento fiscal emitido pela indústria (sendo a tributação realizada conforme a classificação de cada um dos itens)**, como no documento fiscal correspondente à saída realizada pela Consulente, ou seja, continuarão sendo adotados os mesmos procedimentos realizados atualmente.”

(Destacou-se)

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 097/2021

“ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - KIT DE MERCADORIAS - A possível classificação de kit como produto novo e sua correta codificação dependem de informações a serem obtidas junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão competente para tanto. **Para se definir se a mercadoria pode ser enquadrada como um produto novo ou unidade autônoma, é necessário que ela apresente finalidade e características específicas distintas daquelas atribuídas aos itens que a compõem.**

(...)

3 - Conforme já esclarecido acima, **a Consulente deverá observar o tratamento tributário aplicável a cada produto, seja o xampu e condicionador individualmente considerados, na hipótese em que o kit não possua reclassificação fiscal junto à**

Receita Federal do Brasil, seja o kit, quando possuir NBM/SH específica, por ser considerado um produto novo.”

(...)

(Destacou-se)

Desta forma, afirma o Fisco que, não se enquadrando como produto novo os kits revendidos pela Impugnante, não havia dúvidas sobre a correta classificação fiscal a ser adotada nas operações objeto do presente lançamento. Observou-se a legislação tributária vigente e aplicou a Margem de Valor Agregado de cada um dos componentes desse kit, em atendimento ao disposto na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

No mesmo sentido, cita o Acórdão 22.937/21/2ª do Conselho de Contribuintes.

Destaca que a própria Impugnante tem plena consciência de que os kits por ela revendidos não se enquadram na classificação de produtos novos, portanto, não podem enquadrar-se nas respostas dadas às Consultas de Contribuinte nºs 319/2014 e 097/2021, e tanto assim o é, que, ao longo de sua impugnação, substituiu a expressão “produto novo” por “produto único”, querendo fazer crer ser a mesma coisa, conforme trechos abaixo (fls. 262 e 277):

(...)

45. Assim, não se trata do típico caso de um fardo de refrigerante, em que o consumidor pode comprar o fardo ou, diretamente na gôndola, retirar uma ou algumas unidades que deseje. São kits concebidos e comercializados como um único e indissociável produto.

46. A propósito, conforme o entendimento da própria Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais na Consulta de Contribuinte nº 319/2014, além de ser possível reconhecer o kit como um produto único, sendo ele assim fabricado, não caberia ao revendedor (como a Impugnante) “desconstituí-los” em documento fiscal para fins de tributação. Confira-se relevante trecho desta manifestação fiscal:

(...)

Não há dúvidas de que a possível classificação de kit como produto novo e sua correta codificação dependem de informações a serem obtidas junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão competente para tanto.

Nada obstante, para se definir se a mercadoria pode ser enquadrada como um produto novo ou unidade autônoma, é necessário que ela apresente finalidade e características específicas distintas daquelas atribuídas aos itens que a compõem, o que não se observa no caso em tela.

Logo, os kits revendidos pela Impugnante não revestem as condições aqui impostas, não havendo que se falar em tratamento tributário único.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto a questão de que a caracterização e a classificação fiscal de kits são regulamentadas pela Receita Federal do Brasil, o Conselho de Contribuintes já se manifestou acerca do assunto no Acórdão nº 22.937/21/2ª, nos seguintes termos:

“DA MESMA FORMA, AS REGRAS “3.B” E “4”, DAS “REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO”, NÃO PERMITEM QUE SE ENQUADRE, COMO XAMPU, O KIT QUE DENOMINOU, NESSA IMPUGNAÇÃO, COMO “KIT DE LAVAGEM”, UMA VEZ QUE, CONFORME JÁ DEMONSTRADO, OS KITS COMERCIALIZADOS NÃO SE CONSTITUEM EM “PRODUTO NOVO”; NÃO SÃO UNIDADES AUTÔNOMAS COM FINALIDADE DIVERSA DE SEUS ITENS COMPONENTES. A SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO DA SEF/MG (SUTRI) JÁ ESCLARECEU, EM DIVERSAS CONSULTAS, QUE PARA O KIT SER CONSIDERADO PRODUTO NOVO OU UNIDADE AUTÔNOMA É NECESSÁRIO QUE APRESENTE FINALIDADE E CARACTERÍSTICAS ESPECÍFICAS DISTINTAS DAQUELAS ATRIBUÍDAS AOS ITENS QUE O COMPÕEM. A EXEMPLO TEMOS, CONSULTAS NºS 319/2014, 019/2015 E 097/2021.”

Quanto à solicitação de redução do Auto de Infração, para cancelar a exigência fiscal relacionada à remessa de mercadorias aos distribuidores mineiros “C4D” e “VivaLog”, nas operações realizadas com esses distribuidores constantes dos autos, em relação ao quais a Impugnante não está, segundo o próprio entendimento do Fisco Mineiro, enquadrada como substituta tributária, informa a Fiscalização que teria acatado parcialmente a impugnação e excluído do crédito tributário original as operações destinadas a essas empresas, uma vez que, conforme preceitua o art. 113 c/c o inciso IX do art. 115, ambos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, a retenção do ICMS/ST, nesse caso, seria indevida.

De fato, considerada a correta exclusão parcial das operações acima referidas efetuada pelo Fisco, a Impugnante não trouxe aos autos nenhum argumento ou fato que descaracterize a infração que lhe é imputada.

Conforme se percebe dos elementos constantes dos autos, todas as exigências contidas no feito fiscal estão rigorosamente de acordo com os termos da legislação tributária mineira que rege a matéria, como pode ser constatado.

A Autuada é fabricante de cosméticos (xampus e condicionadores) que são comercializados com destino a contribuintes mineiros.

As mercadorias envolvidas na autuação constam dos Itens 17 e 21 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, conforme transcrição a seguir:

ITEM	CEST	NBM/SH	DESCRIÇÃO	ÂMBITO DE APLICAÇÃO	EXCEÇÕES	MVA (%)
17.0	20.017.0 0	3305.10.00	Xampus para o cabelo	20.1	-	37,93
21.0	20.021.0 0	3305.90.00	Condicionadores	20.1	-	53,93

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ao comercializar essas mercadorias em forma de kits formados por um xampu e um condicionador, a Autuada aplicava a MVA da mercadoria xampu (37,93%) para todo o valor do kit, deixando de observar a MVA específica para condicionadores (53,93%) no que tange a essa mercadoria.

A MVA empregada nesses cálculos deve ser ajustada para atender o previsto no art. 19, § 5º do Anexo XV do RICMS/02, de forma que seus valores originais de 37,93% (xampu) e 53,93% (condicionador e creme de pentear) passam a ser, respectivamente, 61,84% e 80,61%.

Tal conduta contraria as determinações do art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, que contém as regras para a formação da base de cálculo da substituição tributária para mercadorias submetidas à sistemática da Margem de Valor Agregado (MVA), como se dá em relação ao xampu e ao condicionador:

RICMS - Anexo XV

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

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:

(...)

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;

Efeitos de 1º/01/2016 31/12/2018 - Redação dada pelo art. 1º, e vigência estabelecida pelo art. 19, III, ambos do Dec. nº 46.931, de 30/12/2015:

“3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º;”

(...)

Nessa condição, a Atuada é responsável por substituição tributária pela retenção e recolhimento do ICMS devido a Minas Gerais, relativo às operações subsequentes com essas mercadorias, nos termos do Protocolo ICMS nº 54/17 c/c arts. 12 e 13 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02:

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.

(...)

Art. 13. A responsabilidade prevista no artigo anterior aplica-se também ao remetente não-industrial situado em unidade da Federação com a qual Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, que realizar operação interestadual para destinatário situado neste Estado, ainda que o imposto tenha sido retido anteriormente para outra unidade da Federação.

(...)

Com relação à alíquota aplicável, dispõe o RICMS/02:

RICMS/02 - Parte Geral

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

25% (vinte e cinco por cento), nas operações com as seguintes mercadorias:

(...)

a.7) perfume, água-de-colônia, cosmético e produto de toucador, classificados nas posições 33.03, 33.04, 33.05, 33.06 e 33.07 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado (NBM/SH);

(...)

§ 16. Na operação interna com kit composto de itens submetidos individualmente a alíquotas distintas, será observado o seguinte:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - para efeito de cálculo da alíquota do kit, serão identificados os valores unitários e totais de cada item e do ICMS correspondente;

II - a alíquota do kit será obtida pela divisão da somatória dos valores totais do ICMS correspondente a cada item pela somatória dos valores totais dos itens que o compõem, utilizando-se duas casas decimais;

III - o contribuinte, no mês de início de comercialização, apresentará à Administração Fazendária a que estiver circunscrito demonstrativo do cálculo da alíquota do kit, segundo os critérios descritos nos incisos I e II deste parágrafo.

§ 17. O disposto no § 16 aplica-se também:

I - à hipótese em que os itens que compõem o kit estejam contemplados por redução de base de cálculo, embora submetidos à mesma alíquota;

II - quando o kit compreender, também, produtos não sujeitos à tributação pelo ICMS.

(...)

(Destacou-se)

Noutro passo, ao aplicar a regra tributária dos xampus para todo o kit de mercadorias em flagrante violação da legislação tributária de regência da matéria, a Autuada deixou também de reter e recolher a parcela correspondente ao adicional de dois pontos percentuais na alíquota prevista para a operação interna que tenha como destinatário consumidor final, contribuinte ou não do imposto para financiamento das ações do Fundo de Erradicação da Miséria – FEM, relativamente às operações promovidas com os condicionadores, uma vez que a legislação tributária mineira exclui apenas os xampus da incidência do adicional. Veja-se:

ADCT - CF/88

Art. 82. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, com os recursos de que trata este artigo e outros que vierem a destinar, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 31, de 2000)

§ 1º Para o financiamento dos Fundos Estaduais e Distrital, poderá ser criado adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, sobre os produtos e serviços supérfluos e nas condições definidas na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, da Constituição, não se aplicando, sobre este percentual, o disposto no art. 158, IV, da Constituição.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 6.763/75

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:

(...)

VI - perfumes, águas-de-colônia, **cosméticos e produtos de toucador, exceto xampus**, preparados antissolares e sabões de toucador de uso pessoal;

(...)

(Destacou-se)

Decreto nº 46.927/16

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;

(...)

(Destacou-se)

Com efeito, o ato de tomar dois produtos individualizados, ambos acondicionados em embalagens próprias para venda a consumidor final, e inseri-los dentro de uma única embalagem para venda conjunta, denominando-a como kit, não tem o condão de alterar as regras tributárias incidentes sobre cada um desses produtos, como fica claro na determinação para o uso de regras individuais de tributação para cada um dos produtos de um kit, contida no art. 42, § § 16 e 17, do RICMS/02, acima reproduzido.

De fato, a formação de kits com esses produtos (xampu e pós-xampu) não passa de uma nítida estratégia comercial, voltada a objetivos específicos, tais como a ampliação do alcance de seus produtos, a captação de novos clientes, a divulgação de produtos em fase de avaliação e testes, o aumento do valor das vendas e a fidelização de clientes.

As próprias Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (publicadas pela IN RFB nº 2052/21), ao tratarem da Regra Interpretativa (RI) 3 b), não deixam dúvidas de que, para ser considerado um sortido acondicionado para venda a retalho, todas as mercadorias individuais devem se destinar a uma utilização necessariamente conjunta, de forma que aquele kit adquira uma característica essencial e específica, que cada uma das mercadorias, isoladamente, já não possuiria. Observe-se o texto das notas explicativas:

Notas Explicativas – SH – IN RFB nº 2.052/21

(...)

Em consequência, a expressão “mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho” compreende apenas os sortidos que se destinam a ser vendidos ao utilizador final quando as mercadorias individuais se destinam a ser utilizadas em conjunto.

Por exemplo, **diferentes produtos alimentícios destinados a serem utilizados conjuntamente na preparação de um prato ou uma refeição, pronto-a-comer, embalados em conjunto e destinados ao consumo pelo comprador, constituem um “sortido acondicionado para venda a retalho”.**

Podem citar-se como exemplos de sortidos cuja classificação pode ser determinada pela aplicação da Regra Geral Interpretativa 3 b):

1) a) Os sortidos constituídos por um sanduíche composto de carne bovina, mesmo com queijo, num pequeno pão (posição 16.02), apresentado numa embalagem com uma porção de batatas fritas (posição 20.04): Classificação na posição 16.02.

b) Os sortidos cujos componentes se destinam a ser utilizados em conjunto para a preparação de um prato de espaguete, constituídos por um pacote de espaguete não cozido (posição 19.02), por um saquinho de queijo

ralado (posição 04.06) e por uma pequena lata de molho de tomate (posição 21.03), apresentados numa caixa de cartão:

Classificação na posição 19.02.

Contudo, **não se devem considerar como sortidos** certos produtos alimentícios apresentados em conjunto que compreendam, por exemplo:

- camarões (posição 16.05), pasta (patê) de figado (posição 16.02), queijo (posição 04.06), bacon em fatias (posição 16.02) e salsichas de coquetel (posição 16.01), **cada um desses produtos apresentados numa lata metálica;**
- **uma garrafa de bebida espirituosa da posição 22.08 e uma garrafa de vinho da posição 22.04.**

No caso destes dois exemplos e de produtos semelhantes, **cada artigo deve ser classificado separadamente, na posição que lhe for mais apropriada.** Isto aplica-se também, por exemplo, ao café solúvel num frasco de vidro (posição 21.01), uma xícara (chávena) de cerâmica (posição 69.12) e um pires de cerâmica (posição 69.12), acondicionados em conjunto para venda a retalho numa caixa de cartão.

2) Os conjuntos de cabeleireiro constituídos por uma máquina de cortar cabelo elétrica (posição 85.10), um pente (posição 96.15), um par de tesouras (posição 82.13), uma escova (posição 96.03), uma toalha de matéria têxtil (posição 63.02), apresentados em estojo de couro (posição 42.02): Classificação na posição 85.10.

3) Os estojos de desenho, constituídos por uma régua (posição 90.17), um disco de cálculo (posição 90.17), um compasso (posição 90.17), um lápis (posição 96.09) e um apontador de lápis (apara-lápis*) (posição 82.14), apresentados em um estojo de folha de plástico (posição 42.02):

Classificação na posição 90.17.

Em todos os sortidos acima referidos, a classificação efetua-se de acordo com o objeto ou com os objetos que, **em conjunto, confirmam ao sortido a sua característica essencial.**

(...)

(Destacou-se)

O xampu e o condicionador, ainda que vendidos em uma embalagem conjunta, continuam desempenhando as mesmas funções para quais foram desenvolvidos individualmente quando vendidos separadamente, quais sejam: lavar e

condicionar os cabelos. Aliás, esta é a forma mais comum de venda dos produtos xampu e condicionador.

Os dois produtos, em conjunto, não conferem ao kit qualquer característica individual e específica que essas mercadorias já não possuíssem individualmente considerados, de forma que não podem ter tratamento tributário de um produto sortido acondicionado para venda a retalho.

Além do mais, é importante destacar que, ao contrário do que afirma a Defesa, no âmbito do ICMS, mormente em relação à substituição tributária, o Fisco estadual não só pode, como deve analisar a regularidade da classificação NCM adotada pelo Contribuinte com base em sua própria interpretação das normas sobre o tema.

É cediço que a competência para determinar o código NCM em que se classifica cada mercadoria no Brasil é da RFB, como bem destaca a Defesa nos autos.

Como consequência desse fato, na hipótese de uma classificação NCM estabelecida pela RFB para uma determinada mercadoria ou kit, em resposta a uma consulta realizada pelo Contribuinte àquele órgão, não haveria espaço para que o Fisco estadual altere essa classificação.

Assim, hipoteticamente, supondo que durante uma auditoria o Fisco estadual se depare exatamente com o conjunto de mercadorias para alisamento capilar que foi objeto da Solução de Consulta COANA nº 256/16, não caberia questionamentos quanto ao fato de se tratar efetivamente de um sortido acondicionado para venda a retalho e nem quanto à classificação NCM determinada pela RFB para o conjunto (3305.20.00).

Todavia, no caso dos autos, a Contribuinte não realizou qualquer consulta à RFB para verificar a adequação da NCM que discricionariamente resolveu aplicar em tal kit de xampu e condicionador.

Em outras palavras, a classificação de todo esse kit na NCM de xampu é de inteira responsabilidade da Autuada e jamais foi corroborada pela RFB.

Sabe-se que são poucas as hipóteses em que a RFB reconhece a existência de um sortido acondicionado para venda a retalho, tendo em vista que também é pouco comum a situação em que a utilização conjunta das mercadorias integrantes de um kit atende a uma necessidade específica, diferente daquela obtida no uso desses mesmos itens isolada e individualmente.

A Solução de Consulta COANA nº 256/16 representa uma das poucas vezes em que teria havido o reconhecimento de um kit como sortido acondicionado para venda a retalho, conforme pode ser constatado, a *contrario sensu*, em pesquisa na página eletrônica da RFB.

Por todo o exposto, sem razão a Impugnante, razão pela qual corretas as exigências tributárias lançadas no Auto de Infração.

Por fim, importante destacar que as penalidades impostas estão previstas na Lei nº 6.763/75 e consistem na Multa de Revalidação em dobro do art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I (em razão dos valores de ICMS/ST e de ICMS/ST-FEM não recolhidos) e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

na Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c” (decorrente da consignação no documento fiscal de base de cálculo da substituição tributária inferior à prevista):

Lei nº 6.763/75

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 5313, 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;

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

(Destacou-se)

Da leitura dos dispositivos referidos percebe-se que as multas de revalidação e isolada exigidas no Auto de Infração estão rigorosamente de acordo com o que se encontra previsto na legislação tributária mineira.

Assim, considerando tratar-se de lançamento tributário em perfeita conformidade com as normas de regência da matéria, restou caracterizado o descumprimento das obrigações tributárias conforme apontado no Auto de Infração e, portanto, legítimas as exigências tributárias constituídas mediante o lançamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 499/501. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Gabriel Caldiron Rezende e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich (Revisor), Alexandre Périsse de Abreu e Juliana de Mesquita Penha.

Sala das Sessões, 06 de julho de 2023.

**Geraldo da Silva Datas
Presidente / Relator**

CCMG

P