

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.843/24/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.003758409-05
Impugnação: 40.010158142-11
Impugnante: Unilever Brasil Ltda.
IE: 186012818.38-72
Proc. S. Passivo: Júlio César Goulart Lanes
Origem: DF/Pouso Alegre

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), em razão da utilização da regra de MVA de apenas um dos componentes (xampu), contrariando o disposto no art. 42, § 16, da Parte Geral c/c art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, da Parte 1 do Anexo XV, ambos do RICMS/02, então vigente. Infração caracterizada. Exigências 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 RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA – KIT DE PRODUTOS. Constatou-se a falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST referente ao adicional de alíquota do Fundo de Erradicação da Miséria (FEM) incidente nas operações internas com as mercadorias listadas no art. 2º, inciso IV, do Decreto nº 46.927/15. Não foram observadas as regras do art. 42, § 16, da Parte Geral c/c art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, da Parte 1 do Anexo XV, ambos do RICMS/02, então vigente. Infração caracterizada. Exigências de ICMS/ST relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (ICMS/ST-FEM) e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

Lançamento precedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades, no período de janeiro de 2020 a fevereiro de 2022:

- retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST relativo à saída de kits de produtos (xampu e condicionador), em razão da utilização de regra tributária (MVA) de apenas um dos componentes (xampu), contrariando o disposto no art. 42, § 16, da Parte Geral c/c art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, da Parte 1 do Anexo XV, ambos do RICMS/02, então vigente.

Exigências de ICMS/ST, da Multa de Revalidação em dobro 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.

- falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST referente ao adicional de alíquota do Fundo de Erradicação da Miséria (ICMS/ST-FEM), incidente nas operações internas com mercadorias listadas no art. 2º, inciso VI, do Decreto nº 46.927/15 (condicionadores). Quando da formação de “kits” de produtos (xampu e condicionador), foi utilizada a regra tributária (MVA) de apenas um dos componentes (xampu), contrariando o disposto no art. 42, § 16, da Parte Geral c/c art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, da Parte 1 do Anexo XV, ambos do RICMS/02, então vigente.

Exigências de ICMS/ST-FEM e da Multa de Revalidação em dobro capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 154/182, acompanhada dos documentos de págs. 183/460, listados de “Doc. 01” a “Doc. 06”, conforme índice à pág. 183.

Afirma, em síntese, o que segue:

- nulidade do lançamento por falta de competência do Fisco Mineiro para alterar a classificação NCM dada pelo Contribuinte, desconsiderando a função principal/essencial do item comercializado. Conclui que a classificação de mercadorias na NCM é competência da Receita Federal do Brasil (RFB);

- sobre o Termo de Intimação de págs. 08 dos autos, aduz que não apresentou os valores dos itens individuais que compõem os kits por não possuir os valores de custeio dos produtos comercializados, visto que não é uma empresa industrial, mas sim uma atacadista, que apenas adquire os kits já montados e os revende. Conclui que o correto teria sido considerar o custo de aquisição dos itens no período e não o valor de venda a consumidor final;

- nulidade do lançamento em razão de ofensa ao art. 142 do CTN, visto que não foram esclarecidas as regras adotadas pelo Fisco para classificar as mercadorias, em inequívoco vício material ao lançamento;

- o AI também é nulo em razão de ilegalidade no método de arbitramento utilizado pelo Fisco para identificar o valor e a participação de cada item no kit, que se baseou em valores de venda a consumidor final, desconsiderando que o kit tem um valor total muito inferior à soma do valor individual dos dois produtos que o compõem;

- apresenta notas fiscais para exemplificar a situação, relativas ao kit “Shampoo Dove Hidratação Intensa”, que tem o valor de R\$ 255,01, enquanto a soma dos valores de venda individual do xampu e do condicionador que o compõem é de R\$ 266,70;

- a Impugnante classificou os kits como mercadorias únicas, sob o código NCM do xampu, em estrita observância às Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI-SH) e às Notas Complementares, além das Notas Explicativas do

Sistema Harmonizado (NESH), que esclarecem os textos das posições, subposições e das notas de seção e de capítulo. Acrescenta que trouxe aos autos um Laudo Técnico (doc. 06 da Impugnação), que analisa e corrobora a classificação do kit realizada pela Autuada;

- esses kits representam hipótese típica de mercadoria apresentada em “sortidos acondicionados para venda a retalho”, conforme a Regra 3 b) do RGI-SH, nos quais o xampu é o produto com característica essencial (lavagem), o que atrai a aplicação das suas regras tributárias a todo o kit. Afirma que esse entendimento já foi, inclusive, incorporado pela RFB, quando da análise da Solução de Consulta COANA nº 256/16, na qual restou decidido que a reunião de produtos (xampu, creme para alisar os cabelos e condicionador) configura-se como “sortido acondicionado para venda a retalho”;

- considerando que efetivamente há um cenário de dúvida quanto à correta classificação fiscal aplicável aos kits, inclusive com diversas soluções de consulta, decisões do CARF e outras orientações da RFB que classificam kits de itens muito similares de acordo com a Regra 3 b) do RGI-SH, deve ser adotada interpretação mais favorável à Impugnante, com aplicação do art. 112 do CTN. Cita jurisprudências do TRF4;

- impossibilidade de cobrança concomitante da multa de revalidação e da multa isolada, por se tratar de dupla penalização do mesmo fato, caracterizando *bis in idem*. Acrescenta que os valores dessas penalidades superam o do imposto, o que se mostra abusivo, desproporcional e confiscatório.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 462/488, refuta integralmente as alegações da Defesa.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 489/515, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas. No mérito, pela procedência do lançamento.

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, salvo pequenas alterações.

Das Preliminares

A Defesa alega nulidade do lançamento por falta de competência do Fisco Mineiro para alterar a classificação NCM dada pelo Contribuinte, desconsiderando a

função principal/essencial do item comercializado. Conclui que a classificação de mercadorias na NCM é competência da Receita Federal do Brasil (RFB).

Aduz que, sobre o Termo de Intimação de págs. 08 dos autos, não apresentou os valores dos itens individuais que compõem os kits por não possuir os valores de custeio dos produtos comercializados, visto que não é uma empresa industrial, mas sim uma atacadista, que apenas adquire os kits já montados e os revende. Concluí que o correto teria sido considerar o custo de aquisição dos itens no período e não o valor de venda a consumidor final.

Apesar de terem sido apresentadas como preliminares, verifica-se que tais discussões têm caráter nitidamente meritório, ligado ao próprio fundamento da autuação e, como tal, serão abordadas no correspondente.

Ainda em preliminar, a Defesa alega que o lançamento é nulo em razão de ofensa ao art. 142 do CTN, visto que não foram esclarecidas as regras adotadas pelo Fisco para classificar as mercadorias, em inequívoco vício material ao lançamento.

Afirma que o AI é nulo, também, pela ilegalidade no método de arbitramento utilizado pelo Fisco para identificar o valor e participação de cada item no kit, que se baseou em valores de venda a consumidor final e desconsiderou que o kit tem um valor total muito inferior à soma do valor individual dos dois produtos que o compõem.

Apresenta notas fiscais para exemplificar a situação, relativas ao kit “Shampoo Dove Hidratação Intensa”, que tem o valor de R\$ 255,01, enquanto a soma dos valores de venda individual do xampu e do condicionador que o compõem é de R\$ 266,70.

Entretanto, razão não lhe assiste.

Os fatos que deram origem ao presente lançamento, assim como os fundamentos materiais e jurídicos utilizados pelo Fisco para afastar a utilização da regra tributária do xampu para todo o kit formado por xampu e condicionador, mediante classificação desse kit na NCM 3305.10.00 (referente apenas a xampu), estão descritos de forma clara e precisa no documento “Relatório do Auto de Infração” (pág. 22 dos autos), como se pode ver pela sua transcrição, especialmente nos trechos destacados:

Relatório do Auto de Infração

Constatou-se mediante conferência de livros e documentos fiscais que o sujeito passivo, na condição de **substituto tributário prevista no artigo 13, Parte 1, Anexo XV, RICMS/02, efetuou retenções e recolhimentos a menor de ICMS/ST e falta de recolhimento do FEM no período de janeiro de 2020 a fevereiro de 2022** em decorrência da promoção de **saídas de KITS com agrupamentos de diferentes tipos e marcas de xampus e condicionadores para cabelos, itens relacionados no capítulo 20 da Parte 2 do ANEXO XV do**

RICMS/MG (NCM'S 3305.10.00 e 3305.90.00). A autuada promoveu a saída de "KIT'S diversos" compostos de itens de características específicas, que não se modificam quando agrupados e que possuem distintas regras de tributação - Margem de Valor Agregado (MVA AJUSTADA) e incidência do Fundo de Erradicação da Miséria (FEM ST), utilizando para a tributação destes Kits, as regras de tributação do item xampu, que possui menor MVA e não está sujeito à incidência do FEM, ou seja, utilizou para os Kits comercializados as regras tributárias aplicáveis para apenas um (01) dos componentes, em afronta ao disposto no § 16º, do artigo 42, Parte Geral, e item 3, alínea b, do Inciso I, do artigo 19, Parte 1, do Anexo XV, ambos do RICMS/02, resultando em retenção a menor de ICMS ST e consignação a menor de "Base de Cálculo de ICMS ST"; e ainda, afronta ao Inciso VI, do artigo 2º, do Decreto 46.927/2015, combinado com § 16º, do artigo 42, da Parte Geral, e item 3, alínea b, do Inciso I, do artigo 19, da Parte 1, do Anexo XV, ambos do RICMS/02, resultando em falta de retenção de ICMS/ST-FEM.

Acórdãos recentes do Conselho de Contribuinte de Minas Gerais, como o 22.937/21/2ª e o 24.458/23/1ª, manifestam o entendimento de que **os Kits comercializados não são considerados "NOVOS PRODUTOS"**, assim, a simples reunião destes para comercialização em conjunto, não afasta suas características e regras de tributação específicas.

Para o desenvolvimento do trabalho, **o contribuinte foi intimado a fornecer ao fisco os preços individuais dos produtos que compõe os Kits comercializados ou a proporção que cada um representa no preço total, para a correta separação e tributação individualizada.** Alegou, em resposta à intimação, não ser possível o desmembramento do preço pelo fato de terem sido adquiridos em conjunto para comercialização. No entanto, **a autuada faz vendas individualizadas destes produtos que compõe cada Kit e através das vendas mensais realizadas, foi possível a obtenção dos preços médios de venda individualizados e dessa forma, a obtenção da proporção que cada item representa no conjunto comercializado. Assim, os produtos foram separados, calculados os valores do ICMS, ICMS/ST e FEM individualmente, e encontrados os valores retidos ou recolhidos a menor na comercialização destes Kits.**

Por essas irregularidades exige-se:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1- 01.069.001 - O ICMS/ST devido (montante de ...), acrescido, nos termos do art. 56, inciso II, e § 2º, inciso I, da Lei 6763/75, de Multa de Revalidação de 100% sobre o valor do ICMS/ST não recolhido (...), e, nos termos da alínea C, do inciso VII, do artigo 55, do mesmo diploma legal, a Multa Isolada de (...) correspondente a 20% do valor da diferença da Base de Cálculo ICMS ST apurada (...), e,

2- 08.001.002 – O ICMS/ ST - FEM devido (montante de ...), acrescido, nos termos do art. 56, inciso II, e § 2º, inciso I, da Lei 6763/75, de Multa de Revalidação de 100% sobre o valor do ICMST FEM não recolhido (...).

(Destacou-se)

Como se vê, o relatório do Fisco não só descreve e motiva o lançamento, como resume a metodologia de apuração utilizada, baseada em um procedimento de arbitramento da participação de cada um dos dois produtos no valor desse kit, na proporção dos preços médios de venda desses mesmos produtos nas operações em que eles são comercializados pela Autuada de forma individualizada.

Além disso, a metodologia de apuração do crédito tributário pode ser visualizada nas tabelas mensais de cálculo dos preços médios de cada item e nas tabelas de apuração dos valores devidos, anexas ao lançamento (Anexos 5 a 56 – págs. 34/85), as quais possuem um detalhamento de seu conteúdo no documento denominado “Detalhamento das Tabelas Anexadas ao Trabalho Fiscal” (Anexo 4 – págs. 31/33).

Ademais, analisando os campos “Identificação do(s) Sujeito(s) Passivo(s)”, “Relatório”, “Base Legal / Infringência”, “Penalidade” e “Demonstrativo do Crédito Tributário” do Auto de Infração (págs. 01/05), constata-se de forma clara que o Fisco identificou o fato gerador, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o Sujeito Passivo e propôs a aplicação das penalidades cabíveis, estando plenamente cumpridos os requisitos do art. 142, *caput*, do CTN, apontado pela Defesa como supostamente não observado:

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.**

(...) (Destacou-se)

Assim, por todo o exposto, inexistente a alegada nulidade por ausência de informações em relação às regras utilizadas pelo Fisco.

Da mesma forma, também não se vislumbra qualquer irregularidade no procedimento de arbitramento realizado pelo Fisco para identificar a proporção de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

participação do xampu e do condicionador no valor total do kit comercializado, o qual está fundamentado no art. 148 do CTN c/c art. 51, incisos I e VI, da Lei nº 6.763/75 e art. 53, incisos I e VI, do RICMS/02:

CTN

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, **sempre que sejam omissos** ou não mereçam fé **as declarações ou os esclarecimentos prestados**, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

(Destacou-se)

Lei nº 6.763/75

Art. 51 - O valor das operações ou das prestações poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal, na forma que o regulamento estabelecer e sem prejuízo das penalidades cabíveis, quando:

I - **o contribuinte não exibir à fiscalização os elementos necessários à comprovação do valor da operação** ou da prestação, inclusive nos casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais;

(...)

VI - em qualquer outra hipótese em que **sejam omissos** ou não mereçam fé **a declaração, o esclarecimento prestado ou o documento expedido pelo sujeito passivo** ou por terceiro legalmente obrigado.

(Grifou-se e Destacou-se)

RICMS/02

Art. 53. O valor da operação ou da prestação será arbitrado pelo Fisco, quando:

I - **não forem exibidos à fiscalização os elementos necessários à comprovação do valor da operação** ou da prestação, inclusive nos casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais;

(...)

VI - em qualquer outra hipótese em que **sejam omissos** ou não mereçam fé **as declarações, os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo** ou por terceiro legalmente obrigado.

(Grifou-se e Destacou-se)

A própria Impugnante reconhece que, mesmo intimada a prestar informações sobre a participação proporcional do xampu e do condicionador na formação do valor do kit, recusou-se a atender ao pedido sob alegação de não possuir informação, como consta à pág. 160 dos autos, nos seguintes termos:

Peça de Impugnação

DA ILEGALIDADE DO ARBITRAMENTO DE VALORES DO AUTO DE INFRAÇÃO

(...)

Como bem afirma a Fiscalização na Autuação Fiscal, durante os trabalhos que antecederam a lavratura do auto de infração, **a Impugnante foi questionada a respeito dos valores dos itens individuais que compõem os kits vendidos.**

(...)

Dessa forma, **por não ser empresa industrial e adquirir os kits prontos, não foi possível fornecer os valores de custeio dos produtos comercializados**, conforme constou no relatório fiscal que acompanhou o Auto de Infração. (Destacou-se).

Aliás, o exemplo trazido pela Defesa, relativo ao kit “Shampoo Dove Hidratação Intensa”, informando que enquanto o valor do kit é R\$ 255,01, a soma dos valores individuais dos itens que o compõem é de R\$ 266,70, demonstra que a Autuada sabia perfeitamente qual é o valor individual de cada mercadoria que compõe o kit e, portanto, qual a proporção de sua participação no preço final desse kit.

Assim, diante da omissão da Impugnante, que não apresentou os elementos necessários para identificar a participação de cada uma das mercadorias no preço do kit comercializado, mesmo intimada para tal, coube ao Fisco arbitrar essas parcelas com base em algum critério lógico, coerente e racional, como efetivamente se deu no caso em tela, onde o valor do kit foi distribuído entre o xampu e o condicionador, na proporção do percentual de participação de cada um deles na soma total dos preços médios individuais de venda de cada um deles no período.

Importante destacar, também, que para fins de identificar a base de cálculo do imposto, o Fisco **não** substituiu o valor de venda do kit pela soma do valor individual das mercadorias que o compõem, como parecem insinuar algumas das falas da Defesa ao longo das págs. 160/163 dos autos.

Na verdade, o Fisco apenas identificou o percentual de participação de cada item no valor do kit, na proporção do preço individual de venda de cada um deles, e aplicou esse percentual no preço do kit, identificando quanto do seu valor corresponde ao xampu, e quanto ao condicionador.

De forma concreta, no exemplo trazido pela Defesa, o Fisco identificou a participação percentual do xampu e do condicionador nos R\$ 266,70 e aplicou esse percentual aos R\$ 255,01, identificando a base de cálculo do xampu e do condicionador no kit. Assim, **não** houve substituição dos R\$ 255,01 pelos R\$ 266,70.

Tais informações podem ser confirmadas nas planilhas dos Anexos 5 a 30 (págs. 34/59), relativas à apuração da base de cálculo e do respectivo imposto, analisando-se as fórmulas das células das colunas AA, AB, AC e AD.

Saliente-se que os demais questionamentos relativos ao critério escolhido pelo Fisco para arbitrar a base de cálculo da autuação também têm natureza nitidamente meritória e, por isso, serão assim tratados.

Por fim, observa-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 e claramente descritas nos autos. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada e/ou da sua fundamentação legal e material, que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações, o que não ocorreu no presente caso.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos e meios legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório e à garantia da ampla defesa.

Rejeita-se, pois, todas as arguições de nulidade do lançamento.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre as seguintes irregularidades, no período de janeiro de 2020 a fevereiro de 2022:

- retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST relativo à saída de kits de produtos (xampu e condicionador), em razão da utilização de regra tributária (MVA) de apenas um dos componentes (xampu), contrariando o disposto no art. 42, § 16, da Parte Geral c/c art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, da Parte 1 do Anexo XV, ambos do RICMS/02, então vigente.

Exigências de ICMS/ST, da Multa de Revalidação em dobro 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.

- falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST referente ao adicional de alíquota do Fundo de Erradicação da Miséria (ICMS/ST-FEM), incidente nas operações internas com mercadorias listadas no art. 2º, inciso VI, do Decreto nº 46.927/15 (condicionadores). Quando da formação de “kits” de produtos (xampu e condicionador), foi utilizada a regra tributária (MVA) de apenas um dos componentes

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(xampus), contrariando o disposto no art. 42, § 16, da Parte Geral c/c art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, da Parte 1 do Anexo XV, ambos do RICMS/02, então vigente.

Exigências de ICMS/ST-FEM e da Multa de Revalidação em dobro capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

A Autuada é um Centro de Distribuição (CD) do grupo Unilever Brasil, situado em Pouso Alegre/MG, que comercializa produtos de higiene (dentre eles, xampus e condicionadores) fabricados por outros estabelecimentos do mesmo grupo empresarial, com destino a contribuintes mineiros.

As pessoas jurídicas e estabelecimentos do grupo Unilever Brasil envolvidas em tais transações (Unilever Indústria e filial CD) são partes integrantes do Regime Especial de Tributação (RET) nº 45.000003232-33, integralmente inserido nos autos às págs. 87/103, que contempla diversos outros estabelecimentos desse mesmo grupo empresarial.

Compulsando a legislação de regência do imposto, constata-se que, como regra, a responsabilidade por substituição tributária em relação a xampus e condicionadores seria atribuída ao estabelecimento industrial, nos termos do art. 12, *caput*, 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.

Além disso, no que tange às regras gerais para formação da base de cálculo da substituição tributária, essas duas mercadorias envolvidas na autuação constam dos Itens 17 e 21 do Capítulo 20 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, então vigente, conforme transcrição a seguir:

ITEM	CEST	NBM/SH	DESCRIÇÃO	ÂMBITO DE APLICAÇÃO	EXCEÇÕES	MVA (%)
17.0	20.017.00	3305.10.00	Xampus para o cabelo	20.1	-	37,93
21.0	20.021.00	3305.90.00	Condicionadores	20.1	-	53,93

Entretanto, no caso da Autuada, os arts. 29 e 30 do citado RET atribuem à Autuada (Filial CD) a condição de responsável por substituição tributária pela retenção e recolhimento do ICMS/ST relativo às operações subsequentes com essas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadorias, quando da sua saída com destino a outros contribuintes estabelecidos no estado de Minas Gerais:

RET nº 45.000003232-33

Art. 29. Fica atribuída à UNILEVER, a responsabilidade, na condição de substituto tributário, pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas saídas subsequentes, destinadas a contribuintes estabelecidos no Estado, de mercadorias relacionadas na Parte 2 do Anexo XV do RICMS.

Parágrafo único. Para fins do disposto no caput, o remetente da mercadoria situado nesta ou em outra unidade da Federação, inclusive aquele cuja condição de substituto tenha sido atribuída por regime especial, fica dispensado de efetuar a retenção do imposto nas remessas destinadas ao estabelecimento da UNILEVER, desde que observado o inciso V do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS.

Art. 30. O imposto devido por substituição tributária será apurado no momento da saída da mercadoria do estabelecimento da UNILEVER e recolhido em documento de arrecadação distinto, no prazo previsto no § 1º do art. 46 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS, em agência bancária autorizada.

Além disso, os arts. 17, 20 e 22 do RET preveem regras específicas quanto à formação da base de cálculo da substituição tributária nessas operações, nos seguintes termos:

RET nº 45.000003232-33

Art. 17. Fica assegurado aos estabelecimentos da UNILEVER CD, crédito presumido do ICMS de 2,5 (dois inteiros e cinco décimos por cento) do valor das operações de vendas e transferências interestaduais destinadas a contribuintes do imposto de produtos relacionados no Anexo II deste Regime, industrializados pela UNILEVER INDÚSTRIA, inclusive por terceiros localizados neste Estado, bem como recebidos de outras unidades da Federação para comercialização, de empresa de mesmo grupo econômico da UNILEVER, listadas no Anexo III deste Regime, quando o conteúdo de importação for maior que 40% (quarenta por cento), de acordo com os critérios estabelecidos pela Resolução do Senado Federal nº 13/2012;

(...)

Art. 20. Na saída de mercadoria beneficiada pelo crédito presumido de que trata este Capítulo, o destaque do imposto será:

I - de 12% (doze por cento), quando a legislação estabelecer percentual superior, nas operações

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

internas de que trata a alínea "a" do inciso II do art. 18;

II - de acordo com a alíquota prevista para a operação com a mercadoria, conforme disposto no art. 42 do RICMS, nas demais hipóteses.

(...)

Art. 22. Na saída de mercadoria beneficiada pelo crédito presumido de que trata o art. 15 deste Regime, o destaque do imposto será efetuado sob o percentual de 12% (doze por cento), quando a legislação estabelecer alíquota superior.

Assim, ao comercializar essas mercadorias por meio de kits formados por um xampu e um condicionador, a Autuada aplicava a MVA da mercadoria xampu, de 37,93%, para todo o valor do kit, deixando de observar a MVA específica para condicionadores, de 53,93%.

Saliente-se que, no caso específico da Autuada, essas MVAs específicas serão ajustadas para 61,84% (xampus) e 80,61% (condicionadores) nas hipóteses dos arts. 20, inciso I e 22 do RET, supratranscritos, em razão da aplicação das regras do art. 19, § 7º, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, conforme determina o parágrafo único do art. 31 do citado RET. Observe-se:

RET nº 45.000003232-33

Art. 31. Para fins de apuração do imposto, **a base de cálculo deverá ser composta a partir do preço praticado pela UNILEVER, acrescido da margem de valor agregado (MVA) estabelecida na Parte 2 do Anexo XV do RICMS**, na forma prevista na legislação tributária.

Parágrafo único. A base de cálculo do imposto devido por substituição tributária não poderá ter valor inferior ao que serviu de base de cálculo do ICMS na entrada, acrescido da MVA ajustada à alíquota geral, **observada a fórmula prevista no § 7º do art. 19 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS**.

(Destacou-se)

RICMS - Anexo XV

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

(...)

7º Nas operações internas com mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste Anexo, **caso a alíquota efetiva da operação própria do contribuinte seja resultante de regime especial de caráter individual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de margem de valor agregado (MVA), esta será ajustada à alíquota geral, observada a fórmula "MVA ajustada = [(1+ MVA-ST original) x (1 - ALQ indiv) / (1 - ALQ geral)] -1} x 100"**, onde:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - MVA ajustada é o percentual, com duas casas decimais, correspondente à margem de valor agregado a ser utilizada para apuração da base de cálculo relativa à substituição tributária;

II - MVA-ST original é o coeficiente, com quatro casas decimais, correspondente à margem de valor agregado prevista na Parte 2 deste Anexo;

III - ALQ indiv é o coeficiente correspondente à alíquota efetiva aplicável à operação;

IV - ALQ geral é o coeficiente correspondente à alíquota estabelecida para a operação própria de contribuinte industrial substituto com a mercadoria em operação interna.

(Destacou-se)

Assim, para encontrar a correta base de cálculo do ICMS/ST, a Autuada deveria ter observado as regras supratranscritas, em conjunto com as normas gerais de formação da base de cálculo da substituição tributária para mercadorias submetidas à sistemática da MVA (como é o caso de xampu e condicionador), contidas no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, da Parte I do Anexo XV do RICMS/02:

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 a partir de 1º/01/2019 - Redação dada pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 6º, ambos do Dec. nº 47.594, de 28/12/2018.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquias e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, **adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria** submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º;”

(Destacou-se)

Além disso, ao aplicar a regra tributária dos xampus para todo o kit de mercadorias de forma indevida, a Autuada também deixou de reter e recolher o adicional de alíquota de 2% (dois por cento) relativo ao FEM, no que tange aos condicionadores, na medida em que a legislação exclui apenas os xampus da incidência desse adicional. Observe-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.

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:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 e Grifou-se)

No entanto, 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, automaticamente, alterar as regras tributárias incidentes sobre cada um desses produtos.

Com base em todo o exposto, o Fisco Mineiro concluiu que é **incorreto** o procedimento adotado pela Autuada, de classificar, como mercadoria única ("sortido acondicionado para venda a retalho"), um frasco de xampu e um frasco de condicionador, apenas por serem colocados em uma embalagem de papelão única, onde os dois são vendidos conjuntamente por um preço mais atrativo, em típica estratégia comercial.

Importante ressaltar que o art. 42, § 16, do RICMS/02 estipula que, no caso de "kit composto de itens submetidos individualmente a alíquotas distintas" (hipótese dos autos, já que condicionador possui um adicional de alíquota do FEM de 2%), os produtos devem ser considerados individualmente, pelos seus valores unitários e respectivos tratamentos tributários específicos, resultando em uma alíquota média do kit que reflita esse tratamento individualizado das mercadorias.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Além disso, o § 17 estende essa mesma lógica, de individualizar os tratamentos tributários próprios de cada mercadoria, também para as hipóteses em que pelo menos uma dessas mercadorias do kit esteja alcançada por redução de base de cálculo ou contenha produto não sujeito à tributação pelo ICMS. Observe-se:

RICMS/02 - Parte Geral

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

(...)

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

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)

Tal situação é um indicativo claro de que, mesmo nas raras hipóteses em que um kit formado pelo Contribuinte pode ser classificado como um “sortido acondicionado para venda a retalho”, os elementos relacionados à alíquota e à base de cálculo do ICMS também devem seguir esse mesmo parâmetro voltado à individualização do tratamento tributário de cada uma das mercadorias que lhe compõem, exatamente como entendeu o Fisco no presente caso.

Analisando os cálculos realizados para apurar o crédito tributário, nota-se que para chegar à base de cálculo da autuação, inicialmente o Fisco identificou o preço médio mensal de venda de cada um dos xampus e condicionadores nas saídas individuais dessas mesmas mercadorias, como consta da coluna E das planilhas “Preço Médio xx-xxxx” (Anexos 31 a 56 – págs. 60/85) – onde “xx-xxxx” representa o mês e o ano de referência. Nessas planilhas, cada linha contém o preço médio de um dos produtos.

Em seguida, esses preços médios foram transpostos para as colunas W e X das planilhas denominadas “Planilha Apuração xx-xxxx” (Anexos 5 a 30 – págs. 34/59)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

e aplicados de forma ponderada nos valores de venda dos kits formados com os mesmos produtos, conforme percentuais constantes das colunas Y e Z.

Adiante, nessa mesma planilha, foram apuradas as bases de cálculos da substituição tributária corretas para o xampu e o condicionador (colunas AC e AD), assim como os valores corretos do ICMS/ST de ambos os produtos (colunas AE e AG), além do valor do adicional de alíquota do FEM relativo ao condicionador (coluna AH).

Foi informado, ainda, valor do ICMS/ST efetivamente retido no documento fiscal emitido pela Autuada (coluna AS), obtido a partir das notas fiscais e da escrituração fiscal do Contribuinte.

Por fim, o Fisco apurou a diferença de ICMS/ST não retido e não recolhido (coluna AI – denominada “*ST RESIDUAL*”), mediante a fórmula “**coluna AI = coluna AE + coluna AG – coluna AS**”, que nada mais é do que:

$$\text{“ICMS/ST Ñ RET/REC”} = \text{“ICMS/ST CONDIC”} + \text{“ICMS/ST XAMPU”} - \text{“ICMS/ST DESTACADO NF”}$$

Esses valores mensais de ICMS/ST e de ICMS/ST-FEM não retidos/recolhidos (totalização das colunas AI e AH, respectivamente) foram transpostos para o “Demonstrativo do Crédito Tributário” (Anexo 1 – págs. 24/26) e para o “Demonstrativo FEM” (Anexo 2 – pág. 27/28), onde foram acrescidos das respectivas multas de revalidação.

Além disso, o valor da diferença a menor de base de cálculo da ST identificada (total da coluna AQ, menos os totais das colunas AC e AD) foi transposto para o Demonstrativo da Multa Isolada (Anexo 3 – págs. 29/30), onde a “MI” foi apurada, à razão de 20% (vinte por cento) dessa diferença, conforme determina o art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75.

Por fim, os valores de tributo e multas desses Anexos 1 a 3 foram levados ao Demonstrativo do Crédito Tributário do Auto de Infração (págs. 02/05), para compor o aspecto quantitativo do lançamento tributário.

Reitere-se que a descrição do conteúdo de cada uma das colunas das planilhas “Preço Médio xx-xxxx” e “Planilha Apuração xx-xxxx” pode ser consultada às págs. 32/33 dos autos, no documento denominado “Detalhamento das Tabelas Anexadas ao Trabalho Fiscal”.

Em resumo, essa é a metodologia de cálculo utilizada no lançamento.

A Defesa aduz que não apresentou os valores dos itens individuais que compõem os kits por não possuir os valores de custeio dos produtos comercializados, visto que não é uma empresa industrial, mas sim uma atacadista, que apenas adquire os kits já montados e os revende.

Conclui que o correto seria considerar o custo médio de aquisição para identificar a proporção da participação de cada item no kit.

Entretanto, sem razão os argumentos.

De início, ressalte-se que o procedimento de arbitramento utilizado pelo Fisco está plenamente amparado no art. 148 do CTN c/c art. 51, incisos I e VI, da Lei 23.843/24^a

nº 6.763/75 e art. 53, incisos I e VI, do RICMS/02, conforme já detalhado no tópico “Das Preliminares”.

Além disso, a própria Impugnante reconhece à pág. 160 dos autos que, mesmo intimada a prestar as informações relativas ao percentual de participação de cada uma das mercadorias no preço total do kit (Termo de Intimação – pág. 08), não apresentou essas informações, sob alegação de que não as possuía (Documento de Resposta – págs. 19/20).

Tal situação, de ausência de informações, já seria suficiente para demonstrar a imprescindibilidade de se eleger algum critério para arbitrar a base de cálculo da autuação, separando as participações do xampu e do condicionador no valor total do kit, sob pena de, não o fazendo, inviabilizar-se o próprio lançamento.

Nota-se que é absolutamente frágil a alegação de que um centro de distribuição criado exclusivamente para distribuir as mercadorias fabricadas pelo estabelecimento industrial do mesmo grupo econômico (Unilever Brasil), não teria acesso às informações relativas à composição de custos desses itens, caso necessário.

É notório que estabelecimentos como o da Autuada, popularmente denominados por “CDs”, possuem pouca ou nenhuma autonomia prática e são criados, como regra, apenas para viabilizar a concessão, operacionalização e controle de um RET concedido à empresa/grupo empresarial, de forma que as operações alcançadas pelos benefícios fiscais possam ser “separadas” das demais.

Qualquer indústria de pequeno porte conhece perfeitamente os custos de fabricação de cada mercadoria, até por uma necessidade fiscal/contábil de identificar centros de custos em sua escrituração, de forma que é quase caricata a alegação de que o grupo Unilever Brasil não conhece os custos de suas mercadorias.

Destaque-se que o arbitramento nada mais é do que um procedimento de “determinar algo por arbítrio ou faculdade de decidir”, sendo que “arbítrio” é uma palavra com origem no latim “*arbiter*”, que significa “pessoa que vai a algum lugar como juiz”.

Da leitura das hipóteses em que a legislação autoriza o arbitramento, listadas no art. 51 da Lei nº 6.763/75, já transcrito, nota-se que tal procedimento será utilizado em situações em que o valor real da operação/prestação não está disponível para o Fisco.

Como consequência, ao arbitrar o valor da base de cálculo do imposto, o Fisco exerce uma faculdade legalmente concedida de escolher, dentre os critérios possíveis (pois em geral, há mais de um critério válido possível), aquele que lhe pareça mais coerente, lógico, racional e, especialmente, apto a atingir o **valor mais próximo do real**.

Como redigido, a Autuada se recusou a apresentar informações sobre a participação de cada uma das mercadorias na composição do preço do kit, no óbvio intuito de dificultar a realização do lançamento tributário.

Nesse diapasão, tendo em vista o alcance geral do princípio processual da “vedação ao comportamento contraditório”, não pode a Autuada querer se beneficiar,

valendo-se da ausência da informação que ela própria recusou, como um instrumento para tentar tumultuar, fragilizar e/ou retardar o andamento do processo administrativo tributário.

Saliente-se, ainda, que ao transferirem a condição de substituto tributário da indústria para o Estabelecimento Autuado, os arts. 30 e 31, *caput*, do RET n° 45.000003232-33 estipulam textualmente que a base de cálculo da ST será apurada a partir do preço de saída praticado (e não do preço de entrada). Observe-se:

RET n° 45.000003232-33

Art. 30. O imposto devido por **substituição tributária será apurado no momento da saída da mercadoria do estabelecimento** da UNILEVER e recolhido em documento de arrecadação distinto, no prazo previsto no § 1° do art. 46 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS, em agência bancária autorizada.

Art. 31. Para fins de apuração do imposto, **a base de cálculo deverá ser composta a partir do preço praticado pela UNILEVER, acrescido da margem de valor agregado (MVA)** estabelecida na Parte 2 do Anexo XV do RICMS, na forma prevista na legislação tributária.

(...)

(Destacou-se)

Assim, com base em todo o exposto, nota-se que o critério de arbitramento adotado pelo Fisco para distribuir o valor total do kit entre o xampu e o condicionador (baseado na proporção do preço médio das saídas individuais desses mesmos produtos no período de apuração) é perfeitamente condizente com a legislação, com a lógica do RET e, notadamente, com a própria teleologia do instituto do arbitramento, mostrando-se coerente, racional e tendente a se aproximar do valor real praticado, razão pela qual deve ser mantido, afastando-se, por outro lado, a alegação da Autuada de que deveria ser utilizado o preço de entrada das mercadorias.

Portanto, com razão o Fisco.

A Defesa afirma que a Impugnante classificou os kits como mercadorias únicas, sob o código NCM do xampu, em estrita observância ao entendimento da RFB em relação às Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (SGI-SH) e às Normas Complementares, além das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), que esclarecem os textos das posições, subposições e das notas de seção e de capítulo. Acrescenta que trouxe aos autos um Laudo Técnico (doc. 06 da Impugnação), que analisa e corrobora a classificação realizada pela Autuada.

Aduz que esses kits representam hipótese típica de mercadoria apresentada em “sortidos acondicionados para venda a retalho”, conforme a Regra 3 b) das RGI-SH, nos quais o xampu é o produto com característica essencial (lavagem), que atrai a aplicação das suas regras tributárias a todo o kit.

Afirma que esse entendimento já foi, inclusive, incorporado pela RFB, quando da análise da Solução de Consulta COANA n° 256/16, na qual restou decidido

que a reunião de produtos (xampu, creme para alisar os cabelos e condicionador) configura-se como “sortido acondicionado para venda a retalho”.

Assevera que o Fisco Mineiro não tem competência para alterar a classificação NCM dada pelo Contribuinte, desconsiderando a função principal/essencial do item comercializado, visto que a classificação de mercadorias na NCM é competência da Receita Federal do Brasil (RFB).

Conclui que, considerando a existência de um cenário de efetiva dúvida quanto à correta classificação fiscal aplicável aos kits, inclusive com diversas soluções de consulta, decisões do CARF e outras orientações da RFB que classificam kits de itens muito similares de acordo com a Regra 3 b) do RGI-SH, deve ser adotada interpretação mais favorável à Impugnante, com aplicação do art. 112 do CTN. Cita jurisprudências do TRF4.

Entretanto, não lhe assiste razão.

É cediço que a formação de kits com esses dois produtos (xampu e condicionador) é uma nítida estratégia comercial adotada por várias empresas desse segmento, 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.

A venda conjunta do xampu e do condicionador não decorre de uma destinação de todos os produtos ao atingimento de uma finalidade única e específica, que exija a utilização conjunta deles para se alcançar o resultado pretendido, como ocorre no caso de kits classificáveis como “sortidos acondicionados para venda a retalho”.

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 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 espagete, constituídos por um pacote de espagete 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 fígado (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.**

(Grifou-se e Destacou-se)

O xampu e o condicionador, ainda que vendidos em uma embalagem conjunta, continuam desempenhando as mesmas funções que já desenvolvem individualmente quando são vendidos separadamente (que é a forma mais comum de venda de xampu e condicionador, diga-se), quais sejam: lavar e condicionar os cabelos.

De outra forma, estes dois produtos, em conjunto, não conferem ao kit qualquer característica individual e específica que essas mercadorias já não possuíam individualmente, de forma que não podem ser considerados como um “sortido acondicionado para venda a retalho”, nos termos definidos pela legislação de regência da matéria.

Como bem destaca o Fisco em sua manifestação (pág. 485), *“se a função limpeza prevalece sobre a função hidratação, e a utilização do item xampu que pode ser utilizado sem a necessidade do uso de condicionador conforme afirma a Impugnante, apenas o uso do item xampu já produziria o resultado essencial de limpeza, não havendo a necessidade da utilização do condicionador. Assim, quando fossem utilizados os dois produtos, ou apenas o condicionador, o resultado essencial almejado seria a hidratação.”*

Nesse contexto, fica claro que a Solução de Consulta COANA nº 256/16, que a Defesa afirma tratar de situação idêntica à dos autos, de fato, cuida de hipótese diferente daquela aqui discutida, pois no caso respondido pela RFB, os itens do kit destinam-se à utilização conjunta, em uma finalidade específica (alisar os cabelos), que só pode ser atingida com a utilização de todos eles. Observe-se o texto:

Solução de Consulta COANA nº 256/16

ASSUNTO: Classificação de Mercadorias

EMENTA: CÓDIGO NCM 3305.20.00 Mercadoria: Conjunto de produtos **para alisar e reduzir o volume dos cabelos, acondicionado em uma embalagem unitária para venda a retalho, se configurando um sortido**, contendo um **shampoo anti - resíduos, para ser aplicado nos cabelos molhados e eliminar de forma profunda as sujidades dos fios, preparando os cabelos para receber o creme para alisar; um creme para reduzir volume e alisar, contendo Carbocysteine e aminoácidos, utilizado nos cabelos molhados, após serem lavados com o shampoo antiresíduos, e um condicionador para cabelos**, na forma de emulsão contendo tensoativos catiônicos,

silicone e outros ativos emolientes, sem enxágüe, **utilizado logo após o creme para alisar e reduzir o volume dos cabelos, para dar brilho e proteger os fios da ação do secador.**

DISPOSITIVOS LEGAIS: RGI-1 (texto da posição 33.05), RGI - 3b c/c RGI-6 (texto da subposição 3305.20) da NCM, constante da TEC, aprovada pela Resolução Camex nº 94, 12/12/ 2011 com alterações posteriores, e da Tipi, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 2011, com alterações posteriores. Subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Decreto nº 435, de 1992, e consolidadas pela IN RFB nº 807, de 2008, e alterações posteriores.

(Grifou-se e Destacou-se)

Além disso, importante ressaltar 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, quando houver uma classificação NCM estabelecida pela RFB para uma determinada mercadoria ou kit, em resposta a uma consulta realizada pelo Contribuinte àquele órgão, não haverá espaço para que o Fisco estadual questione essa classificação.

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

Entretanto, na hipótese dos autos, o 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.

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.

Portanto, se a Autuada tinha convicção plena de que seu kit de xampu e condicionador era um “sortido acondicionado para venda a retalho”, bastava realizar uma consulta à RFB para confirmar seu entendimento, de forma que a resposta obtida seria, essa sim, vinculante para o Fisco e para o Contribuinte.

Note-se que a Impugnante já foi autuada anteriormente em relação à mesma infração, por meio do Auto de Infração nº 01.002656286-77, relativo ao período de janeiro de 2018 a dezembro de 2019, que foi considerado procedente à unanimidade pela 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em decisão de 22/06/23, conforme Acórdão nº 24.458/23/1ª, que foi confirmado pela Câmara Especial no Acórdão nº 5.741/23/CE.

Assim, a Autuada está sob fiscalização relativa a esse tema, pelo menos, desde 2022, como demonstra o Termo de Intimação de pág. 08. No entanto, mesmo após ter sido julgado procedente o lançamento do PTA nº 01.002656286-77, lavrado no fim do ano de 2022, ela continua sem realizar qualquer consulta à RFB sobre o correto tratamento tributário dos seus kits de xampu e condicionador.

De todo o exposto, resta claro que não há qualquer dúvida relevante quanto à classificação fiscal aplicável aos kits objeto da autuação, estando expressamente vedada pela legislação mineira a utilização do tratamento tributário de xampu para os condicionadores, ainda que os dois formem um kit único para fins de venda. Por essa razão, não há qualquer fundamento para se excluir a penalidade isolada com fulcro no art. 112 do CTN, como pretende a Defesa:

CTN

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

- I - à capitulação legal do fato;
- II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;
- III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;
- IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Dessa forma, devem ser mantidas as exigências.

A Defesa alega impossibilidade de cobrança concomitante da multa de revalidação e da multa isolada, por se tratar de dupla penalização do mesmo fato, caracterizando *bis in idem*. Acrescenta que os valores dessas penalidades superam o do imposto, o que se mostra abusivo, desproporcional e confiscatório.

De início, 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, § 2º, inciso I (em razão dos valores de ICMS/ST e de ICMS/ST-FEM não recolhidos) e na Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c” (decorrente da consignação no documento fiscal de base de cálculo da ST inferior à prevista na legislação):

Lei nº 6.763/75

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 5313, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

Os valores dessas penalidades podem ser vistos no Anexo 1 de págs. 24/26 (Multa de Revalidação do ICMS/ST recolhido a menor), no Anexo 2 de págs. 27/28 (Multa de Revalidação do ICMS/ST-FEM não recolhido) e no Anexo 3 de págs. 29/30 (Multa Isolada).

Com efeito, a multa de 100% (cem por cento) prevista no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor/falta de recolhimento de ICMS/ST efetuado pela Autuada.

Já a multa capitulada no art. 55, inciso VII, alínea "c", da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória, por consignar no documento fiscal base de cálculo da ST inferior à prevista na legislação.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória, e não de uma dupla penalização do mesmo fato infracional, como afirma a Defesa.

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

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

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, mormente quanto ao pretenso efeito confiscatório das multas e a uma suposta abusividade na sua exigência, 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, *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;

(...)

Com relação à alegação de afronta ao princípio do não confisco, destaca-se que assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: "NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Nesse diapasão, não cabe razão à Defesa quando aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

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

Dessa forma, considerando que o lançamento observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena validade, verifica-se que os argumentos trazidos pela Impugnante não se revelam capazes de elidir a exigência fiscal.

Diante do exposto, 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 Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Dimas Geraldo da Silva Júnior. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Shirley Alexandra Ferreira e Wertson Brasil de Souza.

Sala das Sessões, 14 de novembro de 2024.

Ivana Maria de Almeida
Relatora

Antônio César Ribeiro
Presidente / Revisor

D