

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 25.060/24/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.003451176-52
Impugnação: 40.010157376-67
Impugnante: LSI S.A.
IE: 002157043.00-98
Proc. S. Passivo: YOON CHUNG KIM/Outro(s)
Origem: DF/Passos

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - MEDICAMENTOS/PRODUTOS FARMACÊUTICOS. Constatada a falta de recolhimento do ICMS/ST pela Autuada, nas operações de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (enxerto ósseo/substituto enxerto ósseo), relacionadas no Capítulo 13 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Lançamento retificado pelo Fisco para adequar um dos dispositivos normativos indicados no Auto de Infração como infringidos pela Autuada. Infração caracterizada. Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação em dobro, prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75. Entretanto, nas operações de entrada em que não foi destacado na nota fiscal o ICMS relativo à operação própria do remetente, deve-se reformular a apuração do ICMS/ST, deduzindo o valor de ICMS devido pela operação própria do remetente das mercadorias, nos termos do art. 20, inciso I, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, e, conseqüentemente, adequar o valor da multa de revalidação. Deve-se, ainda, em relação às operações interestaduais com mercadorias sujeitas à substituição tributária com âmbito de aplicação interna, excluir a majoração da Multa de Revalidação prevista no § 2º do art. 56, da Lei nº 6.763/75, por ser inaplicável à referida situação.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação fiscal de que a Autuada deixou de recolher o ICMS/ST devido ao Estado de Minas Gerais, no período de 01/02/19 a 31/10/23, nas operações de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, relacionadas no Capítulo 13 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (correspondente à Parte 2 do Anexo VII do RICMS/23).

Mediante análise dos documentos fiscais da Contribuinte, o Fisco verificou que a empresa autuada não efetuou o recolhimento do ICMS/ST relativo a produtos recebidos e acobertados por notas fiscais eletrônicas, mas sem o destaque e/ou o recolhimento do imposto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tais notas fiscais são referentes a produtos sujeitos ao regime de substituição tributária, enxerto ósseo/substituto enxerto ósseo, equivocadamente enquadrados nos códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) nºs 3001.9090; 3006.1090 e 3006.4020, sendo que, segundo Soluções de Consultas – Cosit realizadas pela Receita Federal, eles deveriam ser classificados no código nº 3004.9099 da NCM.

O Fisco informa que, em algumas notas fiscais de entrada, houve a indicação do código de NCM correto (3004.9099) para as mercadorias adquiridas, mas, ainda assim, a Contribuinte não efetuou o recolhimento do imposto devido.

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

Inconformada, a Autuada apresenta Impugnação, tempestivamente e por procurador regularmente constituído.

Por iniciativa de ofício do Fisco, nos termos do art. 145, inciso III, do Código Tributário Nacional – CTN, houve reformulação do lançamento, de acordo com o “Termo de Reformulação do Lançamento” de págs. 235/236, para adequar um dos dispositivos normativos indicados no Auto de Infração como infringidos pela Autuada, relacionado a cumprimento de obrigações previstas na legislação tributária, efetuando, assim, a seguinte adequação:

- Exclusão da infringência prevista no art. 60, inciso XVII, do Decreto Estadual nº 48.589 de 22/03/23;
- Inclusão do art. 60, inciso XIII, do mesmo Decreto supracitado.

Regularmente cientificada sobre a retificação, a Autuada adita sua impugnação e a Fiscalização se manifesta requerendo a procedência do lançamento.

A Assessoria do CCMG, em Parecer fundamentado, opina, em preliminar, pela rejeição da nulidade arguida e no mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da retificação fiscal de págs. 235/236, devendo, também, nas operações de entrada em que não foi destacado na nota fiscal o ICMS relativo à operação própria do remetente, reformular a apuração do ICMS/ST, deduzindo o valor de ICMS devido pela operação própria do remetente das mercadorias, nos termos do art. 20, inciso I, do Anexo XV do RICMS/02, e, conseqüentemente, adequar o valor da multa de revalidação. E, ainda, em relação às operações interestaduais com mercadorias sujeitas à substituição tributária com âmbito de aplicação interna, opina pela exclusão da majoração da Multa de Revalidação prevista no § 2º do art. 56, da Lei nº 6.763/75, por ser inaplicável à referida situação.

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.

Da Preliminar

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de supostos vícios no lançamento.

Alegando “ausência de descrição precisa dos fatos”, a Impugnante, após reproduzir o art. 89 do RPTA, defende que o Fisco “não apresentou os critérios da forma prevista na legislação, especialmente os incisos IV e V do artigo 89 do RPTA na medida em que deixa de apresentar a descrição clara e precisa do fato que motivou a atuação, assim como se furtou a apresentar os dispositivos legais, precisamente, que supostamente foram infringidos pela Requerente”.

Afirma também que o Fisco “relacionou o montante do ICMS-ST supostamente devido e os respectivos períodos, mas não as NFe que teriam sido objeto de falta de retenção ou recolhimento do ICMS-ST”.

Segundo a Defesa, “essa falta de cumprimento dos critérios previstos na legislação conduz ao entendimento de que a D. Fiscalização procedeu com base em presunção”.

Reportando-se ao art. 142 do CTN, a Impugnante registra que referido dispositivo, “ao atribuir a competência privativa do lançamento à autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade a D. Fiscalização descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, determinando, perfeitamente, a matéria tributável, o cálculo e o montante do valor exigido, sem os quais o lançamento fica eivado de nulidade”.

Assim, alega que, “em razão dos vícios apontados, há de ser reconhecida a nulidade absoluta do Auto de Infração em discussão, pois o seu teor carece de descrição clara e precisa dos elementos de fato e das justificativas que teriam ensejado a atuação, infringindo os princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa (artigo 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal), bem como ao princípio da motivação, posição confirmada pela doutrina e jurisprudência, em clara ofensa ao artigo 142 do CTN”.

Após analisar parte dos dispositivos normativos relacionados pelo Fisco como infringidos, a Impugnante aduz ser “precária ou omissa” a fundamentação legal constante dos autos e considera que o Fisco “esquivou-se de apresentar a correta fundamentação legal, o que leva, no limite, à violação ao princípio da ampla defesa e do contraditório, prejudicando o próprio direito de defesa da Requerente”.

Declara que o Fisco “apenas trouxe um coletivo de dispositivos gerais que, em momento algum, identificam as operações que teriam sido praticadas sem a retenção ou recolhimento do ICMS-ST”.

Por fim, argumenta que “Soluções de Consulta da RFB não são fundamento legal para o lançamento de ICMS ou ICMS-ST, pelo que, também por este motivo, é evidente a nulidade”.

Em aditamento de impugnação, a Defesa reitera seus argumentos de nulidade, afirmando que “a alteração da fundamentação legal não resolve o vício da nulidade, já que permanece a precariedade do lançamento”.

Entretanto, razão não assiste à Defesa, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações cometidas pela Autuada, apresentando com precisão a descrição dos fatos.

As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se perfeitamente capituladas tanto no Auto de Infração quanto no Relatório Complementar do Auto de Infração, o qual descreve de forma detalhada o trabalho realizado pelo Fisco, delineando, inclusive, o objetivo, as fontes de informações e a fundamentação técnica.

Nesse Relatório Complementar, o Fisco detalha de forma mais minuciosa as irregularidades constatadas, descrevendo os produtos objeto de autuação com a notória motivação do lançamento, a responsabilidade da Autuada, a base de cálculo do imposto devido e a alíquota aplicada, sempre com a devida fundamentação legal.

Ainda no Relatório Complementar, o Fisco lista todos os 9 (nove) Anexos que também compõem o Auto de Infração.

Vale destacar o Anexo 2, denominado “*Planilhas das operações realizadas com “enxerto ósseo”*”, que contém planilhas com a relação de **todas** as notas fiscais de entrada autuadas, com a indicação, por item, das informações constantes da nota fiscal bem como dos valores de base de cálculo e imposto apurados pelo Fisco.

Tais valores foram consolidados mensalmente na planilha que compõe o Anexo 1 do Auto de Infração - Demonstrativo do Crédito Tributário-DCT, em que foi apurada a multa de revalidação.

Ressalta-se, também, o Anexo 3 do Auto de Infração, cujo conteúdo refere-se a notas explicativas com detalhamento da apuração do imposto pelo Fisco.

Destaca-se, ainda, o Anexo 9 do Auto de Infração, intitulado “*Amostras de DANFES das operações com “enxerto ósseo/substituto enxerto ósseo”*”, que contém, por amostragem, notas fiscais objeto de autuação.

Portanto, o presente lançamento não foi realizado com base em presunção, pois, trata-se de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, conforme será demonstrado na análise de mérito.

A Impugnante destaca o item “Ocorrência” constante do Auto de Infração (a seguir reproduzido), alegando que ele reforça a precariedade do lançamento, uma vez que nele há apenas o indicativo de que se trata de ICMS/ST, sem a descrição do fato e nem a especificação do produto autuado, deixando evidente a nulidade do lançamento:

OCORRÊNCIA

ICMS - OPERACAO DE CIRCULACAO DE MERCADORIA
SUBSTITUICAO TRIBUTARIA - MERCADORIAS DESCRITAS NA PARTE 2 DO ANEXO XV DO RICMS
1069002 - FALTA DE RETENCAO/RECOLHIMENTO

De fato, essa informação apresentada de forma isolada indica apenas o código de ocorrência da irregularidade constatada pelo Fisco de falta de recolhimento de ICMS/ST – código 1069002.

Entretanto, conforme já explanado, o trabalho realizado pelo Fisco encontra-se perfeitamente instruído por Auto de Infração, Relatório Complementar e Anexos do Auto de Infração.

Vale mencionar, também, a reformulação do lançamento efetuada pelo Fisco, de acordo com o “Termo de Reformulação do Lançamento” de págs. 235/236, para adequar um dos dispositivos normativos indicados no Auto de Infração como infringidos pela Autuada, relacionado a cumprimento de obrigações previstas na legislação tributária.

Tal procedimento não veio para corrigir nenhum “vício de lançamento”, como pontua a Defesa, mas apenas para retificar um erro cometido pelo Fisco, que, aliás, em nada prejudicou a clareza da autuação.

Nesse contexto, cabe frisar a licitude da revisão e manutenção do lançamento fiscal, em face dos ditames do art. 92 do RPTA, segundo o qual as incorreções da peça fiscal não acarretarão sua nulidade quando dela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida, como é o caso.

A partir de todo esse material que compõe o lançamento, inclusive o “Termo de Reformulação do Lançamento”, não resta dúvida acerca da descrição e demonstração da ocorrência do fato gerador do tributo lançado, com a elucidação da matéria tributável, do cálculo e do montante do valor exigido.

Observa-se que a própria Impugnante, ao discutir o mérito, afirma que “o cerne da questão gira em torno do produto (*enxerto ósseo*) e a respectiva classificação NCM”, contradizendo sua alegação de que o Fisco não apontou, taxativamente, a que produto se refere entre aqueles mencionados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

O Fisco destaca, ainda, que “o contraditório e a ampla defesa foram preservados e pode ser constatado pela impugnação apresentada onde são combatidas as teses da fiscalização”.

No que tange ao argumento de que Soluções de Consulta da Cosit - Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil não podem ser consideradas como fundamento legal para o lançamento fiscal, registra-se que, conforme será abordado de forma mais detalhada na fase de mérito, cabe à RFB estabelecer a classificação fiscal dos produtos na NCM, sendo que o instrumento para dirimir dúvidas quanto a essa classificação é exatamente as Soluções de Consulta Cosit da RFB.

Dessa forma, nada mais coerente e apropriado que a utilização de tais consultas como referência para o correto enquadramento dos produtos em análise na classificação da NCM.

Assim, ao contrário do alegado pela Defesa, todos os requisitos foram observados pelo Fisco, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

44.747/08, bem como no art. 142 do CTN, 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 que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

Registra-se, por oportuno, que o Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

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

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação fiscal de que a Autuada deixou de recolher o ICMS/ST devido ao Estado de Minas Gerais, no período de 01/02/19 a 31/10/23, nas operações de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, relacionadas no Capítulo 13 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (correspondente à Parte 2 do Anexo VII do RICMS/23).

Mediante análise dos documentos fiscais da Contribuinte, o Fisco verificou que a empresa autuada não efetuou o recolhimento do ICMS/ST relativo a produtos recebidos e acobertados por notas fiscais eletrônicas, mas sem o destaque e/ou o recolhimento do imposto.

Tais notas fiscais, que se encontram relacionadas no Anexo 2 do Auto de Infração, são referentes a produtos sujeitos ao regime de substituição tributária, enxerto ósseo/substituto enxerto ósseo, equivocadamente enquadrados nos códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) n°s 3001.9090; 3006.1090 e 3006.4020, sendo que, segundo Soluções de Consultas – Cosit realizadas pela Receita Federal (constantes do Anexo 5 do Auto de Infração), eles deveriam ser classificados no código n° 3004.9099 da NCM.

O Fisco informa que, em algumas notas fiscais de entrada, houve a indicação do código de NCM correto (3004.9099) para as mercadorias adquiridas, mas, ainda assim, a Contribuinte não efetuou o recolhimento do imposto devido.

Conforme esclarecido no Relatório Complementar do Auto de Infração, foi concedido à Contribuinte, pelo Estado de Minas Gerais, o Regime Especial RET n° 45.000004423-72 (vide Anexo 7 do Auto de Infração), que dispensa a responsabilidade do remetente, nas remessas destinadas à Autuada, de retenção e recolhimento do ICMS/ST, **ressalvadas** as operações com as mercadorias relacionadas no Anexo I do Regime Especial, o qual abrange os produtos do Capítulo 13 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (“Medicamentos de uso humano e outros produtos farmacêuticos para uso humano ou veterinário”):

Regime Especial RET n° 45.000004423-72

CAPÍTULO III

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Art. 12. Fica atribuída ao CD GERAL a
responsabilidade, na condição de substituto

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributário, pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas saídas subsequentes, inclusive em transferências internas para estabelecimentos varejistas de mesma titularidade, de mercadorias constantes da Parte 2 do Anexo XV do RICMS, excetuadas as relacionadas no ANEXO I deste Regime Especial.

(...)

§ 3º. Na entrada das mercadorias constantes da Parte 2 do Anexo XV do RICMS **relacionadas no ANEXO I deste Regime Especial** e na entrada dos produtos relacionados no ANEXO II deste Regime Especial, em decorrência de importação direta do exterior, o CD GERAL efetuará normalmente a retenção e o recolhimento do imposto devido a título de substituição tributária.

Art. 13. O remetente da mercadoria situado nesta ou em outra unidade da Federação com a qual o Estado de Minas Gerais tenha celebrado Protocolo ou Convênio ICMS para a instituição de substituição tributária, inclusive nas remessas em transferência para estabelecimento de mesma titularidade, fica dispensado de efetuar a retenção do imposto nas remessas destinadas ao CD GERAL, **exceto em relação às mercadorias relacionadas no ANEXO I deste Regime Especial**, observado o disposto no inciso V do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS.

Art. 14. O remetente da mercadoria situado nesta ou em outra unidade da Federação, cuja condição de substituto tributário tenha sido atribuída por regime especial ou por legislação tributária, fica dispensado de efetuar a retenção do imposto nas remessas destinadas ao CD GERAL, **exceto em relação às mercadorias relacionadas no ANEXO I deste Regime Especial**, observado o disposto no inciso V do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS.

Parágrafo único. A dispensa prevista no caput aplica-se, também, nas aquisições interestaduais promovidas pelo CD GERAL em relação às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária com âmbito de aplicação interna.

(...)

ANEXO I⁽¹⁾ TTS/E-COMMERCE

(a que se referem os arts. 2º, § 1º, I; 12, caput, § 3º; 13; 14; 18; 19, § 1º; 20, § 1º; 23; 25, parágrafo único; 28, I e II; 29, § 2º e 32, I)

PARTE 2 DO ANEXO XV RICMS		DESCRIÇÃO
CAPÍTULO	ITEM	
06	7.0, 8.1 e 17	Combustíveis e lubrificantes
13	1.0 a 4.2	Medicamentos de uso humano e outros produtos farmacêuticos para uso humano ou veterinário ⁽²⁾

⁽¹⁾ - Fica excluído do Anexo I o produto de distribuição exclusiva.

⁽²⁾ - Fica excluído deste capítulo o produto analgésico/medicamento de uso odontológico.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(destacou-se)

Referida ressalva também se encontra no inciso V do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. (mesmo texto do inciso V do art. 18 da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23), que assim dispõe:

RICMS/02 - Anexo XV - Parte 1

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

(...)

V - às operações que destinem mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária a contribuinte detentor de regime especial de tributação de atribuição de responsabilidade, na condição de substituto tributário, pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas saídas subsequentes, concedido pelo Superintendente de Tributação, **exceto** em relação às **mercadorias** constantes dos **capítulos** 3 a 7, **13** e 23 a 26, todos da Parte 2 deste anexo;

(...) (destacou-se)

Assim, verificando que, mesmo após intimações fiscais feitas à empresa, a Autuada não efetuou o devido recolhimento de ICMS/ST nas aquisições de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, constantes do Capítulo 13 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e relacionadas no Anexo I do citado Regime Especial, o Fisco lavrou o presente Auto de Infração para exigir o imposto e a Multa de Revalidação em dobro, prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, conforme Demonstrativo do Crédito Tributário que integra o Anexo 1 do Auto de Infração.

O Fisco ressalta que este mesmo entendimento está consolidado em decisão recentemente proferida pelo CCMG, por meio do Acórdão nº 24.662/23/3ª (vide Anexo 6 do Auto de Infração), que, à unanimidade, julgou pela procedência do lançamento.

Diante disso, as operações com os produtos fornecidos pela empresa autuada no referido processo (Acórdão nº 24.662/23/3ª) foram desconsideradas no trabalho em discussão.

Importa comentar que o presente lançamento foi reformulado pelo Fisco, de acordo com o “Termo de Reformulação do Lançamento” de págs. 235/236, para adequar um dos dispositivos normativos indicados no Auto de Infração como infringidos pela Autuada, relacionado a cumprimento de obrigações previstas na legislação tributária, efetuando, assim, a seguinte adequação:

- Exclusão da infringência prevista no art. 60, inciso XVII, do Decreto Estadual nº 48.589 de 22/03/23;

- Inclusão do art. 60, inciso XIII, do mesmo Decreto supracitado.

Em sua peça de defesa, a Impugnante registra, inicialmente, que “*é pessoa jurídica de direito privado, constituída sob a forma de sociedade anônima, que pratica, principalmente, o comércio, por meio eletrônico (e-commerce), de produtos para uso*”

odontológico, insumos odontológicos, tais como resina, clareadores dentais e dessensibilizantes, produtos de higiene e perfumaria; medicamentos para uso odontológico, inclusive de controle especial, produtos saneantes e domi-sanitários, entre outros, na forma do seu Estatuto”.

Pontua que o cerne da questão abordada no presente processo “*gira em torno do produto (enxerto ósseo) e a respectiva classificação NCM*”.

Defende que “*enxerto ósseo, sob qualquer prisma, não é medicamento e não pode ser assim tratado*”, de acordo, inclusive com “*as regras da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (“ANVISA”), que tem a competência para definir se determinado produto é medicamento ou não*”.

Reitera o argumento apresentado em sede de preliminar, de que o Fisco “*não relaciona as NFe, vindo somente a alegar que a Requerente recebeu os produtos acobertados por NFe sem a retenção e recolhimento do ICMS-ST*”.

Reclama que o Fisco “*deixa de fazer a indicação do Convênio CONFAZ ou Protocolo que determinaria a sistemática da substituição tributária*”.

Traz os descritivos das posições da NCM classificada pelo Fisco (3004.9099) em confronto com as NCMs aplicadas pela Requerente (3001.9090, 3006.1090 e 3006.4020), segundo a Tabela do IPI (“TIPI”) aprovada pelo Decreto nº 11.158, de 29/07/22, destacando a Nota 4, que faz referência à posição NCM 3006 e deixa expresso que “*os cimentos e outros produtos para obturação dentária*”, assim como os “*cimentos para reconstituição óssea*”, entre outros produtos relacionados na tal nota, devem, obrigatoriamente, ser classificados na posição NCM 3006”.

Extraí do disposto nessa Nota 4 que os produtos objeto de autuação “*não são medicamentos classificáveis na posição NCM 3004.9099 como fez a D. Fiscalização*”.

Explica que, “*de forma bastante genérica, pode-se dizer que “enxerto ósseo” pode ser o material implantado em caso de perda óssea dos dentes, muito comum em caso de necessidade de implantes dentários, ou para reconstituição óssea*”.

Sustenta que “*há uma distância muito grande para que possa ser considerado medicamento como fez a D. Fiscalização, até mesmo porque, não só a TIPI (Nota 4 ao Capítulo 30), mas também a própria Agência Nacional de Vigilância Sanitária (“ANVISA”) confirma que enxerto ósseo não é medicamento*”.

Informa que, segundo a Anvisa (art. 3º, inciso XXXVI, da Lei nº 5.991/73), só seriam medicamentos os produtos farmacêuticos com finalidade profilática, curativa, paliativa ou para fins de diagnóstico.

Defende, então, que o enxerto ósseo, de forma alguma, pode ser considerado medicamento, uma vez que não se enquadra no conceito trazido pela Anvisa.

Busca diferenciar medicamento de dispositivo médico (art. 2º, § 5º, e art. 4º, incisos XIV e XV, ambos da Resolução da Diretoria Colegiada nº 751, de 15/09/22 –

RDC nº 751/22), concluindo que o enxerto ósseo “*é um dispositivo médico implantável, ou um dispositivo médico invasivo, mas jamais, um medicamento*”.

Afirma que as soluções de Consulta COSIT citadas pela Fiscalização não são aplicáveis ao caso dos autos pelos seguintes motivos:

- não podem ser consideradas fundamento legal para fins de exigência do ICMS/ST;
- tratam de situações específicas das Consulentes;
- não têm efeito vinculante para a fiscalização estadual.

Acrescenta que “*não é possível confirmar ou afirmar que os produtos tratados nessas Soluções são os mesmos dos que estão em discussão nos presentes autos, pelo que devem ser afastadas as suas conclusões do presente caso*”.

Pontua que “*a Solução de Consulta 98.509/2017 trazida pela D. Fiscalização faz referência ao “substituto de enxerto ósseo” “produzido a partir de osso bovino”, sendo que, não necessariamente, decorre de osso bovino, podendo ser produzido de outras fontes*”.

Segundo a Impugnante, “*ao examinar a Solução de Consulta 98.509/2017, nota-se que o produto “substituto de enxerto ósseo”, objeto da consulta formal, tem fim terapêutico (fim curativo, de cura), e acondicionado para venda a retalho, ou seja, aparentemente possuía as características de medicamento, segundo as regras da ANVISA e da TIPI, razão pela qual se deu a classificação na posição 3004*”.

Afirma que a mesma análise é feita em relação às outras Consultas Cosit, “*ou seja, os produtos apresentados pelas Consulentes e que foram objeto das consultas, apresentavam as características de “medicamento”, com finalidade terapêutica, o que não é o caso dos produtos em discussão da Requerente, os quais, como visto anteriormente, são dispositivos médicos implantáveis, mas jamais medicamentos*”.

Aduz, ainda, que “*não pode ser aplicada ao caso a mesma solução dada pelo Conselho de Contribuintes de Minas Gerais pelas mesmas razões apresentadas anteriormente quanto às Soluções de Consulta*”.

Em aditamento de impugnação, a Defesa reitera os argumentos apresentados em sua exordial, acrescentando a alegação de que o Projeto de Lei Complementar da Reforma Tributária nº 68/24 (“PLP 68/24”), em seu Anexo IV (“Dispositivos Médicos submetidos à redução de 60% das Alíquotas do IBS e da CBS”), confirma o entendimento de que enxerto ósseo não é medicamento da posição NCM 3004.9099.

No entanto, em pese todos esses argumentos apresentados pela Defesa, verifica-se que eles não têm o condão de elidir o feito fiscal.

Vale observar, inicialmente, que, pelos elementos constantes dos autos, os produtos objeto de autuação, enxerto ósseo/substituto enxerto ósseo, são materiais utilizados com a finalidade de permitir que haja a regeneração do tecido ósseo no local de sua implantação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme pontuado pelo Fisco, a Autuada e seus fornecedores, ao classificarem tais produtos nos códigos de NCM n^{os} 3006.1090 e 3006.4020, usufruíram da isenção prevista no item 107 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02, entendendo que eles estão relacionados na Parte 13 do mesmo Anexo (ou Parte 14 do Anexo X do atual RICMS/23):

RICMS/02 - Anexo I - PARTE 13

EQUIPAMENTOS E INSUMOS DESTINADOS À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE SAÚDE

(a que se refere o item 107 da Parte 1 deste Anexo)

ITEM	DESCRIÇÃO	CÓDIGO NBM/SH
(...)	(...)	(...)
27	Cimento ortopédico com medicamento ou não	3006.4020
Efeitos de 15/12/2002 a 31/05/2021 - Redação original:		
27	Cimento ortopédico com medicamento ou não	3006.4020
(...)	(...)	(...)
118	Hemostático absorvível	3006.1090
Efeitos de 15/12/2002 a 31/05/2021 - Redação original:		
118	Hemostático (base celulose ou colágeno)	3006.1090
(...)	(...)	(...)

Vale esclarecer que há equivalência entre a “Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM)” e a “Nomenclatura Brasileira de Mercadorias baseada no Sistema Harmonizado (NBM/SH)”, esta adotada pela legislação mineira, pois, nos termos do art. 3^o do Decreto Federal n^o 8.950/16, a NCM constitui a NBM/SH.

Considerando que a interpretação do instituto da isenção deve ser literal, em face do que dispõe o inciso II do art. 111 do CTN, é certo que, para que as operações ocorram sob a benesse da isenção, a mercadoria que lhe for objeto deverá estar enquadrada tanto **na descrição**, quanto **na classificação NCM** dos itens da Parte 13 do mencionado Anexo I.

No entanto, verifica-se que nem o produto “*substituto de enxerto ósseo*” e nem o produto “*enxerto ósseo*” se encontram descritos na referida Parte 13, o que afasta, por si só, **independentemente** da classificação NCM adotada, a possibilidade de se aplicar a isenção do ICMS às operações com esses produtos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Afastada a hipótese de isenção para as operações com os produtos objeto de autuação, necessário é analisar o correto enquadramento dos produtos nos códigos da NCM.

Nesse sentido, importa registrar, inicialmente, que a competência para esclarecer dúvidas sobre a classificação de mercadoria para efeitos tributários é da Receita Federal do Brasil.

Por sua vez, ao Fisco Estadual cabe aplicar e interpretar a legislação estadual relativa ao imposto e, também, a legislação federal pertinente, inclusive sobre classificação fiscal de mercadorias.

Este entendimento está sedimentado na Consulta de Contribuintes nº 230/2013, respondida pela Superintendência de Tributação (SUTRI), Órgão da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais competente para orientar os contribuintes acerca de dúvidas quanto à interpretação da legislação tributária:

Consulta de Contribuintes nº 230/2013

“CLASSIFICAÇÃO FISCAL – A classificação de mercadoria, para efeitos tributários, é de inteira responsabilidade do fabricante ou do importador, sendo que **as dúvidas relativas à classificação de produtos na NCM devem ser esclarecidas junto à Receita Federal do Brasil, que é o órgão competente para dirimir dúvidas sobre classificações que tenham por origem normas federais**. No âmbito do exercício de sua competência de fiscalizar o ICMS, **ao Fisco Estadual cabe aplicar e interpretar a legislação estadual relativa ao imposto e, também, a legislação federal pertinente, inclusive sobre classificação FISCAL de mercadorias.**”

(Destacou-se)

Assim, para efeitos tributários, a classificação de mercadorias na NCM é de responsabilidade do fabricante/importador, o qual deve sempre observar as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado.

Porém, compete exclusivamente à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) dirimir dúvidas acerca do correto enquadramento do produto. Por conseguinte, o posicionamento da RFB sobre a correta classificação fiscal do produto prevalece sobre entendimentos da Anvisa, não obstante esta tenha autoridade sobre ponto de vista técnico e científico em outros assuntos.

Conforme pontuado pelo Fisco, a Anvisa “*tem por finalidade institucional promover a proteção da saúde da população, por intermédio do controle sanitário da produção e consumo de produtos e serviços submetidos à vigilância sanitária, inclusive dos ambientes, dos processos, dos insumos e das tecnologias a eles relacionados, bem como o controle de portos, aeroportos, fronteiras e recintos alfandegados*”, não havendo, portanto, no rol de suas atribuições legais, a classificação fiscal de produtos.

Veja-se o que dispõe a seguinte instrução normativa da RFB:

IN/RFB nº 1464 de 08 de maio de 2014

Art. 1º Esta Instrução Normativa trata dos processos administrativos de consulta sobre **classificação fiscal de mercadorias**.

Art. 2º As soluções em processos de consulta que versem sobre **classificação fiscal de mercadorias** serão fundamentadas nas Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH) da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, nas Regras Gerais Complementares do Mercosul (RGC), na Regra Geral Complementar da TIPI (RGC/TIPI), nos pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA) e nos ditames do Mercosul, e, subsidiariamente, nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH).

(...)

Art. 10. **Compete à Cosit:**

(...)

IV - **solucionar a consulta ou a divergência;**

(...)

(destacou-se)

Resta claro, portanto, que, para fins tributários, havendo dúvidas sobre a classificação fiscal de mercadorias, cabe à RFB dirimi-las por meio de Soluções de Consulta exaradas pela Coordenação-Geral de Tributação - Cosit.

Nesse sentido, cumpre, então, apresentar as soluções de consulta sobre a matéria trazidas pelo Fisco (Consultas Cosit nºs 98.508/17, 98.509/17, 98.045/23 e 98.110/23), para amparar o enquadramento dos produtos em análise no código 3004.9099 da NCM:

Consulta Cosit nº 98.509/17

ASSUNTO: Classificação de Mercadorias

EMENTA: **Código NCM: 3004.90.99**

Mercadoria: Mineral ósseo **utilizado como substituto de enxerto ósseo**, induzindo a **regeneração do osso no local de sua implantação**, constituído por hidroxiapatita, produzido a partir de osso bovino, esterilizado, apresentado sob a forma de grânulos, acondicionado para venda a retalho para uso terapêutico em frascos de 0,25 g a 2 g.

DISPOSITIVOS LEGAIS: RGI 1 (Nota 2 da Seção VI e texto da posição 30.04), RGI 6 (texto da subposição de primeiro nível 3004.90), na Regra Geral Complementar RGC 1 (textos do item 3004.90.9 e do subitem 3004.90.99) da Nomenclatura Comum do Mercosul

(NCM) constante na Tarifa Externa Comum (TEC), aprovada pela Resolução Camex nº 125, de 2016, e na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Ipi), aprovada pelo Decreto nº 8.950, de 2016, e subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Dec. nº 435, de 1992, e consolidadas pela IN RFB nº 807, de 2008, com alterações posteriores.

Consulta COSIT nº 98.508/2017

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Código NCM 3004.90.99

Mercadoria: Mineral ósseo **utilizado como substituto de enxerto ósseo no preenchimento de defeitos e aumento ósseos**, constituído por 90% de grânulos de osso esponjoso de origem bovina e 10% de fibras de colágeno suíno, previamente esterilizado, apresentado sob a forma de blocos de 100 mg, 250 mg e 500 mg, em embalagem blister dupla, acondicionado para venda a retalho para uso terapêutico.

Dispositivos Legais: RGI 1 (Nota 2 da Seção VI e texto da posição 30.04), RGI 6 (texto da subposição de primeiro nível 3004.90), na Regra Geral Complementar RGC 1 (textos do item 3004.90.9 e do subitem 3004.90.99) da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) constante na Tarifa Externa Comum (TEC), aprovada pela Resolução Camex nº 125, de 2016, e na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Ipi), aprovada pelo Decreto nº 8.950, de 2016, e subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Dec. nº 435, de 1992, e consolidadas pela IN RFB nº 807, de 2008, com alterações posteriores.

Consulta COSIT nº 98.045/2023

Assunto: Classificação de Mercadorias

Código NCM: 3004.90.99

Mercadoria: **Substituto de enxerto ósseo** constituído de sulfato de cálcio hemihidratado, que tem como **função a regeneração do osso no local de sua implantação**, apresentado sob a forma de partículas brancas, acondicionado para venda a retalho para uso terapêutico em flaconetes de vidro com 0,5 g, 1,0 g e 5,0 g.

Dispositivos Legais: RGI 1 (Nota 2 da Seção VI), RGI 6 e RGC 1, constantes da TEC, aprovada pela Res. Mercadoria: Substituto de enxerto ósseo constituído de sulfato de cálcio hemihidratado, que tem como função

a regeneração do osso no local de sua implantação, apresentado sob a forma de partículas brancas, acondicionado para venda a retalho para uso terapêutico em flaconetes de vidro com 0,5 g, 1,0 g e 5,0 g.

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

Consulta COSIT nº 98.110/2023

Assunto: Classificação de Mercadorias

Código NCM: 3004.90.99

Mercadoria: **Substituto de enxerto ósseo** constituído de fosfatos de cálcio, basicamente hidroxiapatita (95% a 100%), que tem como **função a regeneração do osso no local de sua implantação**, para uso terapêutico, apresentado em grânulos, acondicionados em flaconete de vidro, e em bloco, placa ou cilindro, acondicionados em blister contendo uma unidade de produto.

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

(destacou-se)

Importa comentar que, nas duas primeiras consultas acima (nºs 98.508 e 98.509/2017), as respectivas consulentes pretendiam a mesma classificação defendida pela Impugnante, qual seja, posição 3006, que se refere a “*Preparações e artigos farmacêuticos indicados na Nota 4 deste Capítulo*” (capítulo 30), compreendendo os “*cimentos e outros produtos para obturação dentária e os cimentos para reconstituição óssea*”:

SISTEMA HARMONIZADO DE DESIGNAÇÃO SISTEMA
HARMONIZADO DE DESIGNAÇÃO E DE CODIFICAÇÃO DE
MERCADORIAS

Notas Explicativas

(...)

Capítulo 30

Produtos farmacêuticos

Notas.

(...)

4.- **A posição 30.06 compreende apenas os produtos seguintes**, que devem ser classificados nessa posição e não em qualquer outra da Nomenclatura:

(...)

f) **Os cimentos e outros produtos para obturação dentária; os cimentos para reconstituição óssea;**

(...)

(destacou-se)

Contudo, tais consultas deixam expresso que o produto “*substituto de enxerto ósseo*” é classificado no código nº 3004.9099 da NCM, cuja orientação está sendo seguida pelo Fisco.

A Impugnante tenta afastar o posicionamento fiscal, afirmando que os produtos em questão se referem a “*cimento para reconstituição óssea*” ou “*dispositivo médico*”, enquadrados nas posições 3001.9090, 3006.1090 e 3006.4020 da NCM.

No entanto, conforme orientações constantes das citadas consultas, que foram acostadas aos autos pelo Fisco, na íntegra, compondo o Anexo 5 do Auto de Infração, as NESHs da posição 3006 delimitam o alcance dos “*cimentos e outros produtos para obturação dentária e os cimentos para reconstituição óssea*”, excluindo daí os “*substitutos de enxerto ósseo*”:

Nota Explicativas - Sexta edição (2017)

30.06

30.06 - Preparações e artigos farmacêuticos **indicados na Nota 4 deste Capítulo.**

(...)

Esta posição agrupa diversos artigos cuja lista, estritamente limitativa, é abaixo descrita:

(...)

7) **Os cimentos e outros produtos para obturação dentária e os cimentos para reconstituição óssea.**

Os cimentos e outros produtos para obturação dentária mais empregados são os constituídos por preparações à base de sais metálicos (fosfato de zinco, cloreto de zinco, etc.), de óxidos metálicos, de guta-percha ou de plástico; podem também consistir em ligas metálicas (incluindo as de metais preciosos) especialmente preparadas como produtos para obturação dentária. Embora, em regra, não contenham mercúrio, **essas ligas são às vezes denominadas “amalgamas”**. Esta posição abrange tanto os produtos destinados a obturações provisórias, como os utilizados em obturações

definitivas e abrange ainda os cimentos e produtos para obturação dentária que, por conterem substâncias farmacêuticas, **possuem propriedades profiláticas.**

Todos estes produtos apresentam-se normalmente em pó ou sob a forma de tabletas; alguns deles são às vezes apresentados com produtos líquidos destinados à sua preparação no momento da aplicação. São geralmente acondicionados em embalagens com instruções de uso.

Também se incluem nesta posição as pontas para obturação do canal dentário (em prata, gutapercha ou em papel, principalmente).

A presente posição abrange ainda os cimentos para reconstituição óssea, que contém, geralmente, um endurecedor (agente de cura) e um ativador, e que **são utilizados, por exemplo, para fixar os implantes protéticos ao osso existente; estes cimentos endurecem geralmente à temperatura do corpo humano.**

Excluem-se desta posição os gessos especialmente calcinados ou finamente moídos e as preparações à base de gesso para dentistas (posições 25.20 e 34.07, respectivamente). **Excluem-se igualmente os substitutos de enxerto ósseo,** tais como os fabricados a partir de sulfato de cálcio de qualidade cirúrgica, **que constituem uma matriz cristalina na qual o novo osso pode se desenvolver à medida que a matriz é reabsorvida (posição 30.04).**

(destacou-se)

Vê-se que referida Nota Explicativa, que aborda a respeito dos produtos “*cimentos e outros produtos para obturação dentária e os cimentos para reconstituição óssea*”, faz uma diferenciação do “*cimento de reconstituição óssea*”, abrangido pela posição 3006, e do “*substituto de enxerto ósseo*”, classificado na posição 3004.

De forma literal, a Nota Explicativa em análise exclui da posição 3006 os “*substitutos de enxerto ósseo*”, classificando-os na posição 3004, cujo texto é o seguinte:

30.04 - Medicamentos (exceto os produtos das posições 30.02, 30.05 ou 30.06) constituídos por produtos misturados ou não misturados, preparados para fins terapêuticos ou profiláticos, **apresentados em doses** (incluídos os destinados a serem administrados por via percutânea) **ou acondicionados para venda a retalho.**

(...)

A presente posição compreende os medicamentos constituídos por produtos misturados ou não misturados, **com a condição de serem apresentados:**

a) **Sob a forma de doses, isto é, repartidos uniformemente em quantidades usadas para fins**

terapêuticos ou profiláticos. Apresentam-se geralmente em ampolas (por exemplo: água bidestilada em ampolas de 1,25 a 10 cm³, destinada a ser utilizada, quer diretamente no tratamento de certas doenças, principalmente o alcoolismo, ou o coma diabético, quer como solvente para a preparação de soluções medicamentosas injetáveis), cápsulas, comprimidos, pastilhas ou tabletes, medicamentos na forma de doses destinados a serem administrados por via percutânea, ou mesmo em pó, quando apresentados doseados em saquinhos.

Esta posição compreende também os medicamentos apresentados em doses destinados a serem administrados por via percutânea que geralmente se apresentam na forma de retângulos ou rodelas auto-adesivos e que são aplicados diretamente na pele dos pacientes. A substância ativa é contida em uma bolsa que é fechada por uma membrana porosa no lado que é colocado em contato com a pele. A substância ativa liberada da bolsa é absorvida por difusão molecular passiva através da pele e passa diretamente para a circulação sanguínea. Estes produtos não devem ser confundidos com os esparadrapos medicamentosos da posição 30.05.

O modo de embalagem destas doses é irrelevante (a granel, embalagens de venda a retalho, etc.) para a sua classificação na presente posição.

b) **Acondicionados para venda a retalho para usos terapêuticos ou profiláticos.** Consideram-se como tais os produtos (por exemplo, o bicarbonato de sódio e o pó de tamarindo) que, em virtude do seu acondicionamento e principalmente da presença, sob qualquer forma, de indicações apropriadas (natureza da enfermidade contra a qual devem ser ministrados, modo de usar, posologia, etc.), deixem clara a destinação para venda direta aos utilizadores (particulares, hospitais, etc.), sem novo acondicionamento, para os fins acima referidos.

Estas indicações (em qualquer língua) podem constar no próprio recipiente ou embalagem, nos prospectos juntos ao produto ou de qualquer outro modo, não sendo suficiente a simples menção do seu grau de pureza (farmacêutico ou outro) para classificá-lo aqui.

Por outro lado, mesmo que não exista qualquer indicação, **consideram-se também como acondicionados para venda a retalho para fins terapêuticos ou profiláticos, os produtos não misturados, que se apresentem sob formas características que não deixem quaisquer dúvidas quanto à sua utilização.**

(destacou-se)

Por outro lado, a posição 3001 apresenta a seguinte descrição e respectiva NESH:

30.01 - **Glândulas e outros órgãos** para usos opoterápicos, dessecados, mesmo em pó; extratos de glândulas ou de outros órgãos ou das suas secreções, para usos opoterápicos; heparina e seus sais; outras substâncias humanas ou animais preparadas **para fins terapêuticos ou profiláticos**, não especificadas nem compreendidas noutras posições.

(...)

Esta posição compreende:

(...)

D) **Outras substâncias humanas ou animais preparadas para fins terapêuticos ou profiláticos** não especificadas nem compreendidas noutras posições mais específicas da Nomenclatura, tais como:

(..)

3) Os fragmentos de ossos, os órgãos e outros tecidos de origem humana ou animal, vivos ou conservados, próprios para a realização de enxertos ou de implantes permanentes, apresentados em embalagens esterilizadas que podem conter as indicações relativas ao modo de usar, etc.

Excluem-se desta posição:

(...)

f) Os **produtos com características de medicamento, na aceção das posições 30.03 ou 30.04 (ver as correspondentes Notas Explicativas)**.

(destacou-se)

Segundo as Consultas Cosit e o Fisco, os “*enxertos ósseos*”, a princípio, poderiam ser classificados no código nº 3001.9099 da NCM.

Porém, de acordo com as disposições contidas na Regra Geral para Interpretação do Sistema Harmonizado de número 1 (RGI1), para efeitos de classificação das mercadorias, deve ser observado o texto não só das posições, mas também das Notas de Seção e de Capítulo.

Sob esse prisma, fundamental observar a Nota 2 da Seção VI da NCM, a qual determina que “*...qualquer produto que, em razão da sua apresentação em doses ou do seu acondicionamento para venda a retalho, se inclua numa das posições 30.04, 30.05, 30.06, 32.12, 33.03, 33.04, 33.05, 33.06, 33.07, 35.06, 37.07 ou 38.08 deverá classificar-se por uma destas posições e não por qualquer outra posição da Nomenclatura*” (destacou-se), estabelecendo, portanto, uma preferência dessas posições a outras que também possam conter o mesmo produto em razão de sua descrição.

Diante disso, a aparente possibilidade de enquadramento dos “enxertos ósseos” tanto na posição 3001, em razão do texto dessa posição, quanto na posição 3004, **em razão de se apresentarem em doses ou acondicionados para venda a retalho**, resta superada, pois, como apontado, a posição 3004 prevalece à posição 3001, justamente em razão da forma de apresentação, nos termos da transcrita Nota 2 da Seção VI da NCM.

Assim, os “enxertos ósseos” acondicionados para venda a retalho ou apresentados em doses, que correspondem aos produtos objeto de autuação, são uma **espécie** de medicamento enquadrado na posição 3004 da NCM.

Posto isso, analisando a Nota Explicativa da posição 3004, tem-se que:

30.04

(...)

Esta posição engloba também os produtos abaixo, desde que sejam apresentados sob as formas previstas nos parágrafos a) ou b), acima:

(...)

3) Os **substitutos de ENXERTOS ósseos**, tais como os fabricados a partir de sulfato de cálcio de qualidade cirúrgica, que são inseridos numa cavidade do osso fraturado, com a ajuda de injetores e que **são espontaneamente reabsorvidos e substituídos por tecido ósseo**; esses produtos constituem uma matriz cristalina, na qual o novo osso pode se desenvolver à medida que a matriz é reabsorvida.

Todavia, **excluem-se desta posição os cimentos para reconstituição óssea**, que contêm geralmente um endurecedor (agente de cura) e um ativador, e que são utilizados, por exemplo, para fixar implantes protéticos ao osso existente (**posição 30.06**).

(destacou-se)

Verifica-se que mais uma Nota Explicativa deixa clara a diferenciação de “*substituto de enxerto ósseo*” e “*cimento para reconstituição óssea*”, demonstrando que são produtos enquadrados em posições diferentes da NCM, o que afasta a alegação da Defesa de que se trata de mesmo produto e mesma NCM.

Observa-se, por fim, que, ao relacionarem, para fins de análise, as subposições da posição 3004, as consultas da Cosit em destaque trazem a conclusão de que o produto objeto de questionamento, referente a “*substituto de enxerto ósseo*”, inclui-se no subitem residual 3004.9099.

Vale dizer que, na Consulta nº 98.045/2023, na qual foi analisada a classificação do mesmo produto (“substituto de enxerto ósseo”), a COSIT, além de afirmar que o produto em questão é incluído na posição 3004, deixou absolutamente claro que, embora se trate de um produto que não contém substâncias químicas ativas, não se pode refutar sua ação terapêutica, qual seja, a reconstituição óssea.

Analisando as bulas dos produtos objeto de autuação, as quais, inclusive compõem o Anexo 4 do Auto de Infração, o Fisco observa que eles apresentam a característica de osteocondutor/reabsorvíveis, que é um dos elementos fundamentais para a classificação do produto na posição 3004 da NCM.

Em Manifestação Fiscal, o Fisco destaca a informação extraída do *site* da própria Autuada (<https://www.dentalcremer.com.br/cimentos.html>), que se refere a definição de cimento odontológico, cujo teor demonstra que se trata de produto indicado para união de elementos, colagem, e não de produtos que são osseocondutor/reabsorvíveis como os “enxertos ósseos”:

Cimento odontológico

Os cimentos odontológicos são produtos versáteis que podem ser usados em diversos procedimentos e especialidades clínicas.

São indicados principalmente para **união de elementos** protéticos, proteção do complexo dentino-pulpar ou como materiais restauradores.

Nesta categoria, você encontra diversos modelos de cimentos odontológicos, tanto provisórios quanto permanentes, para atender às suas necessidades clínicas. Aproveite!

(destacou-se)

Corroborando a definição da própria empresa autuada, o Fisco traz também o conceito de cimento apresentado pelo Departamento de Biomateriais e Biologia Oral – USP, a seguir reproduzido:



DEPARTAMENTO DE BIOMATERIAIS E BIOLOGIA ORAL

Disciplina ODB 401 – Materiais para uso indireto

Roteiro de estudos – Data: 18/04/2017

Cimentos para Fixação (Prof. Braga)

1 Introdução

- Conceito de cimento (Houaiss): “qualquer massa usada para unir superfícies duras não homogêneas ou para preencher cavidades”.
- Cimentos ácido-base constituem uma classe intermediária de sólidos inorgânicos.
- Diferentes situações clínicas requerem diferentes agentes de cimentação. Portanto, é importante diferenciar os cimentos para fixação com base em suas propriedades mecânicas e características gerais para identificar as melhores opções disponíveis para cada situação clínica.

Segundo o Fisco, “as bulas e a literatura odontológica consideram que a característica de osseocondutor é um processo fisiológico e como tal é antagônico ao conceito de cimento”, “restando, portanto, como única classificação possível dos enxertos ósseos na posição NCM 30.04”.

Verifica-se, então, que os produtos constantes das notas fiscais autuadas não se enquadram nos códigos da NCM defendidos pela Impugnante (3001.9090, 3006.1090 e 3006.4020), não se confundindo, pois, com “**cimento** para reconstituição óssea”, muito menos com “**dispositivo médico**”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No tocante ao Projeto de Lei Complementar PLP nº 68/24, citado pela Defesa em seu aditamento de impugnação, vale trazer o seguinte comentário do Fisco:

Finaliza o aditamento citando PLP 68/24, Projeto de Lei Complementar, que institui o IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) que em seu Anexo IV, item 69, classifica – Cimentos para reconstituição óssea com o NCM 3006.40.20. **Foi demonstrado neste trabalho que enxerto ósseo apresenta a característica de ser um processo fisiológico de osseocondutor sendo reabsorvível enquanto o cimento, como o nome sugere, apenas promove a união de duas partes.**

(destacou-se)

Pelo exposto, correto o entendimento fiscal de que os produtos objeto de autuação, enxerto ósseo e substituto de enxerto ósseo, são materiais utilizados para regenerar áreas de perda óssea e estão classificados no código 3004.9099 da NCM, **para o qual não há previsão de isenção de ICMS.**

Ressalta-se que, de fato, tais consultas aqui mencionadas têm validade legal para as respectivas consulentes, porém, o presente trabalho não se encontra fundamentado em Soluções de Consulta Cosit, como quer fazer crer a Impugnante. Elas apenas orientam o Fisco, respaldando seu posicionamento em relação à definição da classificação fiscal das mercadorias autuadas, que apresentam as mesmas características dos produtos nelas analisados.

Portanto, as Soluções de Consulta da Receita Federal em questão apenas corroboram a correção da interpretação do Fisco.

Vale frisar a informação do Fisco de que este mesmo entendimento está consolidado em decisão recentemente proferida pelo CCMG, por meio do Acórdão nº 24.662/23/3ª (vide Anexo 6 do Auto de Infração), que, à unanimidade, julgou pela procedência do lançamento.

Referida decisão foi submetida à Câmara Especial deste Conselho de Contribuintes, em sede de Recurso de Revisão, o qual, à unanimidade, não foi conhecido por falta de cumprimento dos pressupostos legais de cabimento, conforme Acórdão nº 5.784/24/CE.

Diante disso, as operações com os produtos fornecidos pela empresa autuada no referido processo (Acórdão nº 24.662/23/3ª) foram desconsideradas no presente trabalho.

Verificando-se, ainda, que o produto em questão, classificado no código 3004.9099 da NCM, encontra-se relacionado na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (correspondente à Parte 2 do Anexo VII do RICMS/23), não há dúvidas de que é devido ao Estado de Minas Gerais o recolhimento de ICMS/ST nas operações de entrada dessas mercadorias no estabelecimento mineiro autuado:

RICMS/02 – Anexo XV – Parte 2 – Capítulo 13

(Efeitos até 30/06/2023)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

13.MEDICAMENTOS DE USO HUMANO E OUTROS PRODUTOS FARMACÊUTICOS PARA USO HUMANO OU VETERINÁRIO

Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária:

13.1 **Interno** e nas seguintes unidades da Federação: Mato Grosso do Sul (Protocolo ICMS 126/13) e **São Paulo (Protocolo ICMS 37/09)**.

(...)

Item	CEST	NBM/SH	Descrição	Âmbito de Aplicação	MVA(%)
1.0	13.001.00	3003 3004	Medicamentos de referência - positiva, exceto para uso veterinário	13.1	38,24
(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)

RICMS/23 - Anexo VII - Parte 2 - Capítulo 13

(Efeitos a partir de 01/07/2023)

13.MEDICAMENTOS DE USO HUMANO E OUTROS PRODUTOS FARMACÊUTICOS PARA USO HUMANO OU VETERINÁRIO

Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária:

13.1 **Interno** e nas seguintes unidades da Federação: Mato Grosso do Sul (Protocolo ICMS 126/13) e **São Paulo (Protocolo ICMS 37/09)**.

(...)

Item	CEST	NBM/SH	Descrição	Âmbito de Aplicação	MVA(%)
1.0	13.001.00	3003 3004	Medicamentos de referência - positiva, exceto para uso veterinário	13.1	38,24
(...)	(...)	(...)	(...)	(...)	(...)

(destacou-se)

Conforme bem fundamentado pelo Fisco, a responsabilidade da Autuada pelo recolhimento do ICMS/ST advém do art. 22, inciso II, da Lei nº 6.763/75, que assim dispõe:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(destacou-se)

Vale lembrar a informação do Fisco de que a Autuada recebeu algumas notas fiscais de entrada com a indicação do código de NCM correto (posição 30.04) para as mercadorias adquiridas, mas, ainda assim, não houve o devido recolhimento do ICMS/ST, conforme exemplo acostado às págs. 11 da Manifestação Fiscal, bem como constante do Anexo 9 do Auto de Infração.

Consultando novamente o regulamento do ICMS acima reproduzido, cujos dispositivos foram devidamente capitulados pelo Fisco, verifica-se que, para as operações com as mercadorias em questão, estão previstos os Protocolos de ICMS firmados pelo Estado de Minas Gerais com os Estados de São Paulo (Protocolo ICMS 37/09) e Mato Grosso do Sul (Protocolo ICMS 126/13), bem como a ST de âmbito de aplicação interna (ST interna), que abrange as operações internas e interestaduais oriundas das demais unidades da Federação (sem protocolo/convênio).

A partir da planilha de apuração do imposto devido, constante do Anexo 2 do Auto de Infração, em que estão relacionadas todas as notas fiscais objeto de autuação, observa-se que referidos documentos compreendem operações internas bem como operações interestaduais, cujos contribuintes remetentes se encontram localizados nos Estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Santa Catarina.

Assim, para o caso concreto, nas operações em que o remetente constante das notas fiscais objeto de autuação é o substituto tributário, ou seja, nas operações internas e nas operações interestaduais oriundas do Estado de São Paulo (Protocolo ICMS nº 37/09), cabe à Autuada o recolhimento do ICMS/ST na entrada das mercadorias em seu estabelecimento, nos termos do **art. 22, inciso II, da Lei nº 6.763/75** c/c §§ 18 e 19 do mesmo art. 22 da Lei nº 6.763/75 e art. 15 do Anexo XV do RICMS/02 (art. 16 do Anexo VII do RICMS/23), uma vez que o imposto não foi devidamente retido/recolhido pelo remetente das mercadorias.

Por sua vez, nas demais operações interestaduais, para as quais não há termo de acordo (protocolo ou convênio ICMS no âmbito do CONFAZ) firmado entre os Estados envolvidos, também cabe à Autuada o recolhimento do ICMS/ST na entrada das mercadorias em seu estabelecimento, em razão do **art. 22, inciso II, da Lei nº 6.763/75** c/c art. 14 do Anexo XV do RICMS/02 (art. 15 do Anexo VII do RICMS/23).

Dessa forma, afigura-se correta a exigência de ICMS/ST em relação às operações objeto de autuação.

Nota-se, no entanto, a necessidade de reparo na apuração do ICMS/ST exigido nos autos.

De acordo com as planilhas de apuração do imposto exigido, constantes do Anexo 2 do Auto de Infração, e as notas explicativas dessas planilhas, que compõe o Anexo 3 do Auto de Infração, o Fisco, para calcular o ICMS/ST, procedeu da seguinte forma:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- utilizou a MVA de 38,24% (trinta e oito vírgula vinte e quatro por cento – lista positiva) nas operações internas, e, nos termos do art. 19, §5º, do RICMS/02 e art.20, §5º, do RICMS/23, utilizou a MVA ajustada de 61,84% (sessenta e um vírgula oitenta e quatro por cento) nas operações interestaduais com a alíquota de 4% (quatro por cento) ou a MVA ajustada de 48,36% (quarenta e oito vírgula trinta e seis por cento) nas operações interestaduais com a alíquota de 12% (doze por cento);

- nas operações internas/interestaduais sem destaque da operação própria do remetente => incluiu o ICMS (alíquota interna ou interestadual, de acordo com o caso) no valor do produto, obtendo a base de cálculo inicial (ponto de partida para o cálculo do ICMS/ST), sobre a qual aplicou a MVA ou a MVA ajustada, obtendo, assim, a base de cálculo do ICMS/ST. Em seguida, considerando que não houve destaque na nota fiscal do ICMS referente à operação própria do remetente, o Fisco apurou o valor do imposto a recolher, aplicando a alíquota interna do produto objeto de autuação (18% - dezoito por cento) sobre a base de cálculo do ICMS/ST apurada;

- nas operações interestaduais com destaque da operação própria do remetente => aplicou, sobre o valor do produto indicado na nota fiscal, a MVA ajustada, obtendo, assim, a base de cálculo do ICMS/ST. Em seguida, o Fisco aplicou a alíquota interna do produto objeto de autuação (18% - dezoito por cento) sobre a base de cálculo do ICMS/ST apurada, e, desse resultado, deduziu o ICMS destacado na nota fiscal, relativo à operação própria do remetente, apurando, ao final, o ICMS/ST exigido.

Contudo, de acordo com o comando previsto no art. 20, inciso I, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 (art. 22, inciso I, da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23), o ICMS/ST devido ao Estado de Minas Gerais corresponde ao valor da **diferença entre (a)** o imposto calculado mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição tributária (o que foi apurado pelo Fisco) **e (b)** o devido pela operação própria do contribuinte remetente:

RICMS/02 - Anexo XV - Parte 1

Art. 20. O imposto a recolher a título de substituição tributária será:

I - em relação às operações subseqüentes, o valor da diferença entre o imposto calculado mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição e o devido pela operação própria do contribuinte remetente;

(grifou-se)

Observa-se que, nas operações (internas ou interestaduais) em que não houve o destaque do ICMS relativo à operação própria do remetente, o Fisco apurou o “*imposto calculado mediante aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo definida para a substituição*”, mas **não deduziu**, desse valor apurado, o imposto “*devido pela operação própria do contribuinte remetente*”.

Todavia, referida dedução deve ser considerada na apuração do ICMS/ST, conforme estabelecido na legislação tributária, ainda que o imposto não tenha sido

destacado no documento fiscal pelo remetente, lembrando que, conforme abordado anteriormente, restou afastada a hipótese de isenção para as operações com os produtos objeto de autuação, devendo ser, portanto, integralmente tributados.

Ressalta-se que a responsabilidade da Autuada, constante dos autos, é pelo recolhimento do imposto devido a este Estado **a título de substituição tributária em relação às operações subsequentes**, sendo que, nas operações interestaduais, o imposto devido pela operação própria do remetente cabe ao Estado de origem exigir.

Já em relação às operações internas, embora o ICMS relativo à operação própria do fornecedor mineiro seja devido ao Estado de Minas Gerais, não se constata nos autos o fundamento legal para a exigência de tal parcela, que, no presente caso, seria o art. 21, inciso VII, da Lei nº 6.763/75.

Assim, considerando a legislação tributária pertinente à matéria, o cálculo do ICMS/ST exigido nos autos precisa ser reformulado, em relação às operações em que não houve o destaque do ICMS relativo à operação própria do remetente, devendo o Fisco deduzir, do montante do ICMS/ST por ele apurado, o valor de ICMS devido pela operação própria do remetente das mercadorias, ainda que ele não tenha sido destacado na nota fiscal pelo remetente, adequando, conseqüentemente, o valor da multa de revalidação.

Outro reparo que se entende necessário é em relação à apuração da multa de revalidação.

Para todo o imposto apurado, o Fisco exigiu a Multa de Revalidação em dobro, prevista no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

(...)

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

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

II - por falta de pagamento do imposto nas hipóteses previstas nos §§ 18, 19 e 20 do art. 22;

III - por falta de pagamento do imposto, quando verificada a ocorrência de qualquer situação referida nos incisos II ou XVI do "caput" do art.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

55, em se tratando de mercadoria ou prestação sujeita a substituição tributária.

(destacou-se)

Observa-se que o inciso II do § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75 estabelece a majoração da penalidade acima referida em 100% (cem por cento), nos casos em que, não ocorrendo o recolhimento do ICMS/ST pelo alienante/remetente substituto tributário, caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido a título de substituição tributária.

Contudo, parte das operações objeto da autuação se refere a crédito tributário devido pela Autuada no momento da entrada da mercadoria em seu estabelecimento, relativo a operações interestaduais com mercadorias submetidas à incidência do ICMS/ST com âmbito de aplicação interna (ST Interna), cuja conduta não se amolda a nenhuma das hipóteses previstas no § 2º do art. 56 da Lei nº 6.763/75, que majora a multa de revalidação.

Dessa forma, em relação às operações interestaduais com mercadorias sujeitas à substituição tributária com âmbito de aplicação interna (ST Interna), exclui-se a majoração da Multa de Revalidação prevista no § 2º do art. 56, da Lei nº 6.763/75, por ser inaplicável à referida situação.

A Impugnante reclama, ainda, que “*não há razão para serem calculados juros sobre a multa*”, em respeito ao disposto no art. 3º do CTN.

Todavia, mais uma vez se equivoca a Defesa, pois a Resolução nº 2.880, de 13/10/97, que disciplina a cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários do Estado, em seu art. 2º, é clara quanto à incidência dos juros de mora sobre as multas e quanto à data a partir da qual as multas deverão ser cobradas:

RESOLUÇÃO Nº 2.880, DE 13 DE OUTUBRO DE 1997

(MG de 14/10/97)

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

(...)

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

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

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

(grifou-se)

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

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

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

Em relação ao assunto, vale a pena reportar à lição do mestre Sacha Calmon Navarro Coelho que, em sua obra *Infrações Tributárias e suas Sanções*, leciona:

“Adicionalmente (os juros de mora) cumprem papel de assinalada importância como fator dissuasório de inadimplência fiscal, por isso que, em época de crise ou mesmo fora dela, no mercado de dinheiro busca-se o capital onde for mais barato. O custo da inadimplência fiscal deve, por isso, ser pesado, dissuasório, pela cumulação da multa, correção monetária e dos juros”. (Editora Resenha Tributária, p. 77).

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

Portanto, não carece de qualquer reparo a cobrança dos juros de mora sobre a multa de revalidação incidente.

Registra-se, por oportuno, que o trabalho fiscal foi realizado nos exatos termos da legislação tributária, não cabendo ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I, do RPTA), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

Por fim, não se encontra materializada nos presentes autos hipótese de aplicação do disposto no art. 112 do CTN como pretende a Impugnante, posto que não restou nenhuma dúvida quanto às circunstâncias materiais ou capitulação legal dos fatos narrados, quanto à autoria, imputabilidade, punibilidade, natureza ou graduação das penalidades exigidas.

Diante de todo o exposto, considerando que os argumentos trazidos pela Impugnante não se revelam capazes de elidir a acusação fiscal, verifica-se que se apresentam legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento, observadas as reformulações das apurações do ICMS/ST e da multa de revalidação, nos termos da legislação tributária aplicável ao caso.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, conforme reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 235/236, devendo, também, nas operações de entrada em que não foi destacado na nota fiscal o ICMS relativo à operação própria do remetente, reformular a apuração do ICMS/ST, deduzindo o valor de ICMS devido pela operação própria do remetente das mercadorias, nos termos do art. 20, inciso I, do Anexo XV do RICMS/02, e, conseqüentemente, adequar o valor da multa de revalidação. Deve-se, ainda, em relação às operações interestaduais com mercadorias sujeitas à substituição tributária com âmbito de aplicação interna, excluir a majoração da Multa de Revalidação prevista no § 2º do art. 56, da Lei nº 6.763/75, por ser inaplicável à referida situação, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Yoon Chung Kim e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Silvério Bouzada Dias Campos. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Cássia Adriana de Lima Rodrigues (Revisora), Dimitri Ricas Pettersen e Emmanuelle Christie Oliveira Nunes.

Sala das Sessões, 01 de outubro de 2024.

Cindy Andrade Morais
Presidente / Relatora

D