

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.420/23/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.002430074-08  
Impugnação: 40.010154590-55  
Impugnante: Procter & Gamble Industrial e Comercial Ltda  
IE: 702011658.04-54  
Proc. S. Passivo: RAFAEL GREGORIN  
Origem: DF/Uberlândia

**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), em afronta ao disposto no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, da Parte 1 do Anexo XV, do RICMS/02. 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 Fundo de Erradicação da Miséria (FEM) incidente nas operações internas com mercadorias previstas 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. 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 Procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades, no período de 01/08/17 a 30/04/22:

1 – 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. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, da Parte 1 do Anexo XV, ambos do RICMS/02.

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;

2 – falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST referente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), incidente nas operações internas com mercadorias previstas no art. 2º, inciso IV, 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.

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. 21/75, acompanhada dos documentos de págs. 76/98.

Afirma, em muita apertada síntese, o que segue:

- nulidade do lançamento em razão da superficialidade dos trabalhos realizados, que se limitaram a uma intimação para que a Autuada elaborasse uma planilha com os cálculos das supostas diferenças de ICMS/ST, de acordo com a participação dos custos do xampu e do condicionador. Acrescenta que a acusação fiscal é frágil, pois não se aprofunda na discussão sobre a classificação desses kits na NCM/SH;

- nulidade por erro na capitulação legal do Auto de Infração, em razão de falta de correspondência entre a suposta infração cometida e o dispositivo legal infringido. Conclui que o art. 42, § 16, da Parte Geral do RICMS/02, que trata apenas de alíquotas, foi citado como fundamento para ambas as acusações, ignorando que toda a legislação sobre ICMS/ST consta exhaustivamente do Anexo XV do mesmo RICMS/02;

- embora xampu e condicionador sejam vendidos separadamente, nem sempre o consumidor adquire ambos, razão pela qual são montados e comercializados os kits com os dois produtos, em uma estratégia da empresa para atrair e fidelizar clientes. Acrescenta que a individualização do kit para fins da NCM é derivada da simultaneidade de utilização de seus dois itens pelos consumidores (xampu e condicionador);

- a Impugnante classificou os kits como mercadorias únicas, sob o código NCM do xampu, em estrita observância às normas de classificação fiscal e ao entendimento da Receita Federal. Acrescenta que a competência para determinação e revisão de classificação fiscal é exclusiva do Ministério da Fazenda, por meio da Receita Federal do Brasil (RFB). Para reforçar seu entendimento, cita algumas consultas respondidas pela RFB e transcreve jurisprudência do Tribunal de Justiça de Minas Gerais – TJMG;

- a Solução de Consulta COANA nº 256/16, que afirma que um kit formado por um xampu antirresíduos de limpeza profunda, um creme para reduzir volume e alisar o cabelo e um condicionador, classifica-se como sortido acondicionado para

venda a retalho. Conclui que essa consulta está válida e possui efeito vinculante para as autoridades fiscais e para os contribuintes;

- esses kits são hipótese típica de mercadoria apresentada em sortidos acondicionados para venda a retalho, conforme a Regra 3 b) das Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI-SH), nos quais o xampu é o produto com característica essencial, que atrai a aplicação das suas regras tributárias a todo o kit. Acrescenta que os produtos foram fabricados de forma a se complementarem, o que potencializa o efeito pretendido, devendo ser usados de forma conjunta;

- reitera que a classificação fiscal adotada para o kit está correta, pois o Agente Fiscal sequer adentrou às análises das RGI-SH e a Fazenda Estadual não teria competência para questionar a classificação adotada pela Impugnante;

- impossibilidade de cobrança concomitante da multa de revalidação e da multa isolada, por se tratar de dupla penalização de uma única infração, devendo ser aplicado o princípio da consunção. Acrescenta que os valores dessas penalidades ofendem os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do não confisco;

- erro no cálculo da multa isolada, que deveria ser de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, conforme o texto do art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, que lhe fundamenta.

- impossibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa de revalidação.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

#### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de págs. 99/108, refuta integralmente as alegações da Defesa.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

#### **Do Parecer da Assessoria do CCMG**

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 109/127, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência do lançamento.

---

### ***FUNDAMENTOS DO PARECER***

#### **Da Preliminar**

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

A Defesa alega nulidade do lançamento em razão da superficialidade dos trabalhos realizados, que se limitaram a uma intimação para que a Autuada elaborasse uma planilha com os cálculos das supostas diferenças de ICMS/ST de acordo com a participação dos custos do xampu e do condicionador.

Acrescenta que a acusação fiscal é frágil, pois não se aprofunda na discussão sobre a classificação desses kits na NCM/SH.

Entretanto, razão não lhe assiste.

No âmbito de uma auditoria fiscal, os trabalhos realizados pelo Fisco são exatamente aqueles necessários para formar sua convicção em relação à existência da infração e aos elementos do fato gerador, especialmente seu aspecto quantitativo.

Se o Fisco apenas intimou a Contribuinte a especificar a distribuição do custo total das mercadorias do Kit entre os seus componentes (xampu e condicionador), isso significa que essa era a única informação ainda pendente para a formação dessa convicção quanto à necessidade de se lavrar o Auto de Infração.

Ao contrário do que sugere o entendimento da Defesa, não há nenhuma obrigação legal e nem sentido prático em realizar mais diligências, verificações e/ou intimações, com custos adicionais para o estado e para a própria Contribuinte, quando já se possui todos os dados e provas capazes de sustentar a convicção em relação à existência da infração e aos aspectos formais e materiais envolvidos na formalização do lançamento, como se deu no caso dos autos.

O mesmo raciocínio aplica-se, também, ao argumento de que a acusação fiscal é frágil por não se aprofundar na discussão sobre a classificação desses kits na NCM/SH.

Como se verá adiante, no tópico “Do Mérito”, o Fisco Mineiro entende como **incorreto** o procedimento da Autuada de classificar, como mercadoria única (“sortido acondicionado para venda a retalho”), um frasco de xampu e um frasco de condicionador, apenas por tê-los colocado em uma embalagem de papelão única, no qual os dois são vendidos conjuntamente por um preço mais atrativo, em típica estratégia comercial.

Assim, tendo o Fisco concluído que, nesse caso, o xampu e o condicionador devem seguir suas próprias NCM específicas e as respectivas regras tributárias, na proporção da sua participação no kit de venda, não haveria necessidade de se aprofundar em discussões sobre as RGI-SH para fins de se realizar o lançamento, como argumenta a Defesa.

Portanto, esses questionamentos devem ser afastados, inexistindo a alegada nulidade do lançamento.

Em seguida, a Defesa alega nulidade sob outro fundamento, afirmando que houve erro na capitulação legal do Auto de Infração, em razão de falta de correspondência entre a suposta infração cometida e o dispositivo legal infringido.

Conclui que o art. 42, § 16, da Parte Geral do RICMS/02, que trata apenas de alíquotas, foi citado como fundamento para ambas as acusações, ignorando que toda a legislação sobre ICMS/ST consta exaustivamente do Anexo XV do mesmo RICMS/02.

No entanto, mais uma vez não lhe assiste razão, pois não há erro na capitulação legal do lançamento.

Analisando-se o campo “BASE LEGAL/INFRINGÊNCIA” do Auto de Infração (págs. 02), nota-se que, além do citado art. 42, § 16, do RICMS/02, o presente

lançamento está fundamentado em diversos outros dispositivos legais e regulamentares, o que já seria suficiente para demonstrar a impropriedade do argumento da Defesa.

Nessa linha, exemplificativamente, podem ser citados os arts. 12-A, 12-B e 19, inciso I, alínea “b”, item 3, todos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, que tratam, respectivamente, da atribuição da condição de substituto tributário ao remetente, do universo de mercadorias sujeitas à substituição tributária e da formação da base de cálculo da substituição tributária (que é justamente o “cerne” da discussão no presente lançamento tributário).

Além disso, registre-se que o questionado art. 42, § 16, do RICMS/02 efetivamente fundamenta o presente lançamento, pois ele 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.

Inclusive, o § 17 do art. 42 do RICMS/02 estende essa mesma lógica anterior, de individualizar os tratamentos tributários, para a hipótese em que pelo menos uma das mercadorias do kit esteja alcançada por redução de base de cálculo ou contenha produto não sujeito à tributação pelo ICMS.

Tal regra dá indicativo de que, independentemente de o kit formado pela Contribuinte ser ou não classificado como um sortido acondicionado para venda a retalho, os elementos relacionados à base de cálculo do lançamento 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. Observe-se os dispositivos citados:

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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.

Nesse contexto, nota-se que não há o alegado erro na capitulação legal do lançamento, mas apenas discordância da Autuada quanto ao entendimento e à fundamentação utilizados pelo Fisco, razão pela qual suposta nulidade deve ser afastada.

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. 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, de quase 50 (cinquenta) páginas, 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 legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

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

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre as seguintes irregularidades, no período de 01/08/17 a 30/04/22:

1 – 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. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, da Parte 1 do Anexo XV, ambos do RICMS/02.

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;

2 – falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST referente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), incidente nas operações internas com mercadorias previstas no art. 2º, inciso IV, do Decreto nº 46.927/15 (condicionadores). Quando da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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, com estabelecimento situado no estado do Rio de Janeiro, é um fabricante de cosméticos (xampus e condicionadores) que são comercializados com destino a contribuintes mineiros.

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

### RICMS/02 - ANEXO XV

Art. 12. O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste Anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes.

(...)

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

(...)

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

### RICMS - Anexo XV

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

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

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

(...)

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

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

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

(...)

(Destacou-se)

Além disso, ao aplicar a regra tributária dos xampus para todo o kit de mercadorias, a Autuada também deixou de reter e recolher o adicional de alíquotas 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:

(...)

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

(...)

Decreto nº 46.927/16

Art. 2º A alíquota do ICMS prevista no inciso I do art. 42 do Regulamento do ICMS - RICMS -,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

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 alterar as regras tributárias incidentes sobre cada um desses produtos, como fica claro na determinação para o uso de regras individuais de tributação para cada um dos produtos de um kit, contida no art. 42, § § 16 e 17, do RICMS/02, já transcrito.

A Defesa afirma que a Impugnante classificou os kits como mercadorias únicas, sob o código NCM do xampu, em estrita observância às normas de classificação fiscal e ao entendimento da Receita Federal.

Acrescenta que a competência para determinação e revisão de classificação fiscal é exclusiva do Ministério da Fazenda, por meio da Receita Federal do Brasil (RFB). Para reforçar seu entendimento, cita algumas consultas respondidas pela RFB e transcreve jurisprudência do TJMG.

Conclui que o Agente Fiscal sequer adentrou às análises das RGI-SH e que a Fazenda Estadual não teria competência para questionar a classificação adotada pela Impugnante.

Entretanto, não lhe assiste razão.

De fato, a formação de kits com esses dois produtos (xampu e condicionador) é uma nítida estratégia comercial, voltada a objetivos específicos, tais como a ampliação do alcance de seus produtos, a captação de novos clientes, a

divulgação de produtos em fase de avaliação e testes, o aumento do valor das vendas e a fidelização de clientes, como admite textualmente a Impugnante em sua própria peça defensiva (págs. 31/32 dos autos):

Impugnação

(...)

**“Como parte essencial de seu negócio, a Impugnante adota estratégia de negócios de modo a ampliar o alcance de seus produtos, captar novos clientes e fidelizar o mercado.**

**Entre estas estratégias, destaca-se a comercialização de produtos em formato de kit. Além de ser uma ferramenta para a divulgação de produtos em fase de avaliação e testes, os kits permitem que os consumidores tenham acesso a produtos que, embora sejam complementares uns aos outros, não necessariamente seriam adquiridos se vendidos separadamente.**

O exemplo clássico é o kit composto por **shampoo e condicionador - os quais, embora sejam vendidos separadamente, nem sempre o consumidor adquire ambos os itens** ou, quando os adquire, não necessariamente os produtos pertencem à mesma marca ou linha de tratamento. **Ao disponibilizar o kit com os produtos elaborados para serem utilizados de forma conjunta** (e.g., shampoo e condicionador Pantene – Hidratação Intensa), a Impugnante **permite que os consumidores adquiram e experimentem os produtos em conjunto**, o que sem dúvidas aumenta a satisfação com o resultado obtido.”

(...)

(Destacou-se)

Como se depreende das falas da Contribuinte, 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 sanduiche 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)

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.

Dito 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.

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 antioresíduos, 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.

(...)

(Destacou-se)

Além disso, importante destacar que, ao contrário do que afirma a Defesa, no âmbito do ICMS, mormente em relação à substituição tributária, o Fisco estadual não só pode, como deve analisar a regularidade da classificação NCM **adotada pela 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 pela Contribuinte àquele órgão, não haverá espaço para que o Fisco estadual altere 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, no caso dos autos, s 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,** como a Defesa afirma em sua argumentação (fls. 46), tentando, capciosamente, induzir a erro os julgadores e demais atores do processo tributário.

E o motivo pelo qual essa consulta nunca foi realizada pela Autuada é simples de compreender: sabidamente, 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.

Tanto é assim que a Solução de Consulta COANA nº 256/16 contém uma das poucas vezes em que houve o reconhecimento de um kit como sortido acondicionado para venda a retalho (salvo engano, a única envolvendo um kit composto **também** por xampu e condicionar), como se pode comprovar, a *contrario sensu*, pesquisando na página eletrônica da RFB por outras soluções de consulta relacionadas ao tema, como procedeu essa Assessoria do CCMG.

Portanto, se a Autuada tem tanta certeza de que seu kit de xampu e condicionador é um sortido acondicionado para venda a retalho, bastava realizar uma consulta à RFB para confirmar seu entendimento (como já foi verbalmente orientada em reuniões com a SEF/MG, destaque-se), de forma que a resposta obtida será, essa sim, vinculante para o Fisco e para a Contribuinte.

No entanto, acaba sendo conveniente para a Autuada não realizar tal consulta, evitando o recebimento de uma resposta negativa à sua pretensão, capaz de encerrar a celeuma definitivamente, pois assim ela pode continuar utilizando sua interpretação enviesada da legislação sobre o tema para manter a supressão indevida de parcela do ICMS/ST devido a Minas Gerais, inclusive com ganhos irregulares de competitividade no mercado.

Por todo o exposto, sem razão os argumentos.

A Defesa alega impossibilidade de cobrança concomitante da multa de revalidação e da multa isolada, por se tratar de dupla penalização de uma única infração, devendo ser aplicado o princípio da consunção. Além disso, também afirma que não é lícita a incidência de juros de mora sobre a multa de revalidação.

Acrescenta que os valores dessas penalidades ofendem os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do não confisco;

Conclui que houve um erro no cálculo da multa isolada, que deveria ser de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, conforme o texto do art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, que lhe fundamenta.

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):

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

(...)

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

(Destacou-se)

Da leitura dos dispositivos é possível perceber que a Multa Isolada exigida no Auto de Infração não se fundamenta no art. 56, inciso II, como afirma a Defesa, mas sim no art. 55, inciso VII, alínea "c", supra, o que demonstra a absoluta impropriedade da afirmação de que houve erro no cálculo dessa penalidade.

Como se pode ver na planilha "Demonstrativo do Crédito Tributário" (Anexo 1 – págs. 14), a penalidade isolada foi calculada à razão de 20% (vinte por cento) da diferença de base de cálculo da ST apurada, exatamente como determina a legislação supratranscrita.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório das multas e a uma suposta afronta aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. (...) 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, CONCLUO 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.

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)

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

Em relação aos juros de mora, a incidência desses sobre as multas encontra suporte legal no art. 2º da Resolução nº 2.880/97, que dispõe sobre os créditos tributários do estado de Minas Gerais:

Resolução nº 2.880/97

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

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

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

(...)

(Grifou-se)

O art. 113 do CTN afirma que *“a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dele decorrente”*, bem como que *“a*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária". (Grifou-se)*

O art. 139 do mesmo diploma legal diz que "o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza dela". (Grifou-se)

O que se depreende da análise conjunta dos dispositivos é que quis o legislador do CTN estabelecer um regime jurídico único, que abrangesse tanto a cobrança de tributos quanto de suas penalidades pecuniárias.

Desse modo, o conceito de crédito tributário é mais amplo que o de tributo, englobando também as penalidades pecuniárias, sendo que essas, ou já possuem natureza de obrigação principal (multa de mora), ou convertem-se em obrigação principal (multa isolada).

Tal entendimento vem encontrando ressonância na jurisprudência, nos termos dos Embargos de Declaração em Apelação Cível nº 0002717-14.2010.4.03.6111/SP do TRF da 3ª Região, relatado pela Desembargadora Maria Cecília Pereira de Mello:

(...)

5. OS JUROS DE MORA INCIDEM COMO FORMA DE COMPENSAR A DEMORA NO PAGAMENTO DO TRIBUTO, DEMORA ESTA QUE, UMA VEZ VERIFICADA, GERA A APLICAÇÃO DE MULTA PUNITIVA, A QUAL PASSA A INTEGRAR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ASSIM, EM CASO DE ATRASO NO PAGAMENTO DA DÍVIDA, OS JUROS DEVEM INCIDIR SOBRE A TOTALIDADE DO CRÉDITO, INCLUSIVE SOBRE A MULTA.

6. O ART. 161 DO CTN AUTORIZA A EXIGÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE O CRÉDITO NÃO INTEGRALMENTE PAGO NO VENCIMENTO, E, CONSOANTE JÁ DEMONSTRADO CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS 22.493/20/2ª 14 DISPONIBILIZADO NO DIÁRIO ELETRÔNICO EM 29/12/2020 - CÓPIA WEB ANTERIORMENTE, O CRÉDITO TRIBUTÁRIO DECORRE DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, ESTANDO NELA INCLUÍDOS TANTO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO COMO O DA PENALIDADE DECORRENTE DO SEU NÃO PONTUAL PAGAMENTO.

(...)

(GRIFOU-SE)

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.

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

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Rafael Gregorin e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Alexandre Périssé de Abreu e Juliana de Mesquita Penha.

**Sala das Sessões, 20 de abril de 2023.**

**Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich**  
**Relator**

**Geraldo da Silva Datas**  
**Presidente / Revisor**

V/P