

Acórdão: 24.458/23/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002656286-77
Impugnação: 40.010155392-53
Impugnante: Unilever Brasil Ltda.
IE: 186012818.38-72
Proc. S. Passivo: PEDRO GUILHERME ACCORSI LUNARDELLI
Origem: DF/Pouso Alegre

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – COSMÉTICOS/PERFUMARIA/HIGIENE PESSOAL – KIT DE PRODUTOS. Constatou-se a retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST relativo a “kit” de produtos (xampu e condicionador) em razão da utilização da regra de MVA de apenas um dos componentes (xampu), 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 adicional de alíquota do Fundo de Erradicação da Miséria (FEM) incidente nas operações internas com as mercadorias listadas no art. 2º, inciso IV, do Decreto nº 46.927/15. Não foram observadas as regras do art. 42, § 16, da Parte Geral c/c art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, da Parte 1 do Anexo XV, ambos do RICMS/02. 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 01/01/18 a 31/12/19:

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

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. 99/124, acompanhada dos documentos de págs. 125/158.

Afirma, em muita apertada síntese, o que segue:

- nulidade do lançamento por cerceamento ao seu direito de defesa, na medida em que não houve descrição clara e precisa do fato com base no qual o Fisco desconsiderou a classificação fiscal adotada para o Kit (NCM 3305.10.00). Acrescenta que não foi demonstrada a metodologia utilizada no desenvolvimento do lançamento tributário, situação que afronta o art. 142 do CTN e o art. 5º, inciso LV, da CF/88;

- nulidade do lançamento por iliquidez do crédito tributário, visto que o Fisco arbitrou o preço de cada item que compõe os kits por um critério não previsto na legislação, baseado na proporcionalidade do preço médio da venda desses produtos praticado pela Impugnante;

- aduz que não apresentou as informações sobre o percentual de participação de cada mercadoria no custo do kit por não as possuir, na medida em que é uma empresa atacadista que adquire esses kits já montados. Conclui que o correto seria considerar o custo médio de aquisição para identificar a proporção da participação de cada item no kit;

- 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 da União Federal, por meio da Receita Federal do Brasil (RFB);

- 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;

- 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, entendimento que deve ser aplicado também ao seu kit de xampu e condicionador;

- 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 superam o do imposto, o que se mostra abusivo e confiscatório.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de págs. 171/181, refuta integralmente as alegações da Defesa.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria do CCMG

A Assessoria deste Conselho, após analisar detidamente os argumentos das partes e os documentos apresentados, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas. No mérito, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

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

Das Preliminares

Das Alegações de Nulidade do Auto de Infração

A Defesa alega nulidade do lançamento por cerceamento ao seu direito de defesa, na medida em que não houve descrição clara e precisa do fato com base no qual o Fisco desconsiderou a classificação fiscal adotada para o Kit (NCM 3305.10.00). Acrescenta que não foi demonstrada a metodologia utilizada no desenvolvimento do lançamento tributário, situação que afronta o art. 142 do CTN e o art. 5º, inciso LV, da CF/88.

Aduz nulidade, também, sob o fundamento de iliquidez do crédito tributário, por entender que o Fisco arbitrou o preço de cada item que compõem os kits por um critério não previsto na legislação, baseado na proporcionalidade do preço médio da venda desses produtos praticado pela Impugnante.

Entretanto, razão não lhe assiste.

Os fatos que deram origem ao presente lançamento, assim como os fundamentos materiais e jurídicos utilizados pelo Fisco para afastar a utilização da regra tributária do xampu para todo o kit formado por xampu e condicionador, mediante classificação desse kit na NCM 3305.10.00 (referente apenas a xampu) estão descritos de forma clara e precisa no documento “Relatório do Auto de Infração” (pág. 18), como se pode ver pela sua transcrição, especialmente nos trechos destacados:

RELATÓRIO DO AUTO DE INFRAÇÃO

CONSTATOU-SE MEDIANTE CONFERÊNCIA DE LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS QUE O SUJEITO PASSIVO, NA CONDIÇÃO

DE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO PREVISTA NO ARTIGO 13, PARTE 1, ANEXO XV, RICMS/02, EFETUOU RETENÇÕES E RECOLHIMENTOS A MENOR DE ICMS/ST E FEM NO PERÍODO DE JANEIRO DE 2018 A DEZEMBRO DE 2019 EM DECORRÊNCIA DA PROMOÇÃO DE SAÍDAS DE KIT'S COM AGRUPAMENTOS DE DIFERENTES TIPOS E MARCAS DE XAMPUS E CONDICIONADORES PARA CABELOS, ITENS RELACIONADOS NO CAPÍTULO 20 DA PARTE 2 DO ANEXO XV DO RICMS/MG (NCM'S 3305.10.00 E 3305.90.00). A AUTUADA PROMOVEU A SAÍDA DE "KIT'S DIVERSOS" COMPOSTOS DE ITENS DE CARACTERÍSTICAS ESPECÍFICAS, QUE NÃO SE MODIFICAM QUANDO AGRUPADOS E QUE POSSUEM DISTINTAS REGRAS DE TRIBUTAÇÃO - MARGEM DE VALOR AGREGADO (MVA AJUSTADA) E INCIDÊNCIA DO FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA (FEM ST), UTILIZANDO PARA A TRIBUTAÇÃO DESTES KITS, AS REGRAS DE TRIBUTAÇÃO DO ITEM XAMPU, QUE POSSUI MENOR MVA E NÃO ESTÁ SUJEITO À INCIDÊNCIA DO FEM, OU SEJA, UTILIZOU PARA OS KITS COMERCIALIZADOS AS REGRAS TRIBUTÁRIAS APLICÁVEIS PARA APENAS UM (01) DOS COMPONENTES, EM AFRONTA AO DISPOSTO NO § 16º, DO ARTIGO 42, PARTE GERAL, E ITEM 3, ALÍNEA B, DO INCISO I, DO ARTIGO 19, PARTE 1, DO ANEXO XV, AMBOS DO RICMS/02, RESULTANDO EM RETENÇÃO A MENOR DE ICMS ST E CONSIGNAÇÃO A MENOR DE "BASE DE CÁLCULO DE ICMS ST "; E AINDA, AFRONTA AO INCISO VI, DO ARTIGO 2º, DO DECRETO 46.927/2015, COMBINADO COM § 16º, DO ARTIGO 42, DA PARTE GERAL, E ITEM 3, ALÍNEA B, DO INCISO I, DO ARTIGO 19, DA PARTE 1, DO ANEXO XV, AMBOS DO RICMS/02, RESULTANDO EM FALTA DE RETENÇÃO DE ICMS/ST-FEM .

ACÓRDÃO RECENTE DO CONSELHO DE CONTRIBUINTE DE MINAS GERAIS 22.937/21/2ª MANIFESTA O ENTENDIMENTO DE QUE OS KITS COMERCIALIZADOS NÃO SÃO CONSIDERADOS "NOVOS PRODUTOS", ASSIM, A SIMPLES REUNIÃO DESTES PARA COMERCIALIZAÇÃO EM CONJUNTO, NÃO AFASTA SUAS CARACTERÍSTICAS E REGRAS DE TRIBUTAÇÃO ESPECÍFICAS.

PARA O DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO, o contribuinte foi intimado a fornecer ao fisco os preços individuais dos produtos que compõe os Kits comercializados ou a proporção que cada um representa no preço total, para a correta separação e tributação individualizada. ALEGOU, EM RESPOSTA À INTIMAÇÃO, NÃO SER POSSÍVEL O DESMEMBRAMENTO DO PREÇO PELO FATO DE TEREM SIDO ADQUIRIDOS EM CONJUNTO PARA COMERCIALIZAÇÃO. NO ENTANTO, a autuada faz vendas individualizadas destes produtos que compõe cada Kit e através das vendas mensais realizadas, foi possível a obtenção dos preços médios de venda individualizados e dessa forma foi possível a obtenção da proporção que cada item representa no conjunto comercializado. Assim, os produtos foram separados, calculados os valores do ICMS, ICMS/ST e FEM individualmente, e encontrados os valores retidos ou recolhidos a menor na

comercialização destes Kits. POR ESSAS IRREGULARIDADES EXIGE-SE:

1- 01.069.001 - O ICMS/ST DEVIDO (MONTANTE DE R\$1.458.948,67), ACRESCIDO, NOS TERMOS DO ART. 56, INCISO II, E § 2º, INCISO I, DA LEI 6763/75, DE MULTA DE REVALIDAÇÃO DE 100% SOBRE O VALOR DO ICMS/ST NÃO RECOLHIDO (R\$1.458.948,67), E, NOS TERMOS DA ALÍNEA C, DO INCISO VII, DO ARTIGO 55, DO MESMO DIPLOMA LEGAL, A MULTA ISOLADA DE R\$1.164.001,92 CORRESPONDENTE A 20% DO VALOR DA DIFERENÇA DA BASE DE CÁLCULO ICMS ST APURADA (R\$5.820.009,58), E,

2- 08.001.002 – O ICMS/ ST - FEM DEVIDO (MONTANTE DE R\$1.130.284,31), ACRESCIDO, NOS TERMOS DO ART. 56, INCISO II, E § 2º, INCISO I, DA LEI 6763/75, DE MULTA DE REVALIDAÇÃO DE 100% SOBRE O VALOR DO ICMST FEM NÃO RECOLHIDO (R\$1.130.284,31).

(DESTACOU-SE)

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

Além disso, a metodologia de apuração do crédito tributário pode ser visualizada nas tabelas mensais de cálculo dos preços médios de cada item e nas tabelas de apuração dos valores devidos, anexas ao lançamento (Anexos 5 a 53 – págs. 29/77), estando, ainda, detalhada por extenso no documento denominado “Detalhamento das Tabelas Anexadas ao Trabalho Fiscal” (Anexo 4 – págs. 26/28).

Ademais, analisando os campos “Identificação do(s) Sujeito(s) Passivo(s)”, “Relatório”, “Base Legal / Infringência”, “Penalidade” e “Demonstrativo do Crédito Tributário” do Auto de Infração (págs. 01/03), constata-se de forma clara que o Fisco identificou o fato gerador, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o Sujeito Passivo e propôs a aplicação das penalidades cabíveis, estando plenamente cumpridos os requisitos do art. 142, *caput*, do CTN, apontado pela Defesa como supostamente não observado:

CTN

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

(...)

(Destacou-se)

Assim, inexistente o alegado cerceamento de defesa.

Da mesma forma, também não se vislumbra qualquer ilegalidade no procedimento de arbitramento realizado pelo Fisco para identificar a proporção de participação do xampu e do condicionador no valor total do kit comercializado, o qual está fundamentado no art. 148 do CTN c/c art. 51, incisos I e VI, da Lei nº 6.763/75 e art. 53, incisos I e VI, do RICMS/02:

CTN

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

(Destacou-se)

Lei nº 6.763/75

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

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

(...)

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

(Destacou-se)

RICMS/02

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

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

(...)

VI - em qualquer outra hipótese em que **sejam omissos** ou não mereçam fé **as declarações, os esclarecimentos prestados ou os documentos**

expedidos pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado.

(Destacou-se)

A própria Impugnante reconhece que, mesmo intimada a prestar informações sobre a participação proporcional do xampu e do condicionador na formação do valor do kit, não atendeu ao pedido sob alegação de que essa informação sobre a participação de cada um deles no custo do kit não existe, como consta do tópico 29 de sua Impugnação (pág. 105), nos seguintes termos:

IMPUGNAÇÃO

(...)

“29. DESSA FORMA, POR NÃO SER EMPRESA INDUSTRIAL E ADQUIRIR O “KIT” PRONTO, **NÃO FOI POSSÍVEL FORNECER OS VALORES DE CUSTEIO DOS PRODUTOS COMERCIALIZADOS.** A APRESENTAÇÃO DOS VALORES DE CUSTEIO É UMA **PROVA IMPOSSÍVEL PARA A IMPUGNANTE.**”

(DESTACOU-SE).

Assim, diante da omissão da Impugnante, que não apresentou os elementos necessários para identificar a participação de cada uma das mercadorias no preço do kit comercializado, coube ao Fisco arbitrar essas parcelas com base em algum critério lógico, coerente e racional, como efetivamente se deu.

Saliente-se que os questionamentos relativos ao próprio critério escolhido pelo Fisco para arbitrar a base de cálculo da autuação (distribuição do valor total do kit pela média ponderada do valor individual de venda das mesmas mercadorias), apresentados como preliminares na Peça de Defesa (tópicos 26 a 49 – págs. 105/109), têm natureza nitidamente meritória e assim serão tratados.

Por fim, observa-se que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas e claramente descritas nos autos. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

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

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

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

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

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre as seguintes irregularidades, no período de 01/01/18 a 31/12/19:

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 adicional de alíquota do Fundo de Erradicação da Miséria (FEM), incidente nas operações internas com mercadorias listadas 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.

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

As pessoas jurídicas e estabelecimentos do grupo Unilever Brasil envolvidas em tais transações (Unilever Indústria e filial CD) são partes integrantes do Regime Especial de Tributação (RET) nº 45.000003232-33, integralmente inserido nos autos às págs. 78/94, que contempla diversos outros estabelecimentos desse mesmo grupo empresarial.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes.

(...)

Além disso, no que tange às regras gerais para formação da base de cálculo da substituição tributária, essas duas mercadorias envolvidas na autuação constam dos Itens 17 e 21 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

Entretanto, no caso da Autuada, os arts. 29 e 30 do citado RET atribuem à Autuada (Filial CD) a condição de responsável por substituição tributária pela retenção e recolhimento do ICMS/ST relativo às operações subsequentes com essas mercadorias, quando da sua saída com destino a outros contribuintes estabelecidos no estado de Minas Gerais:

RET nº 45.000003232-33

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

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

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

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

RET nº 45.000003232-33

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

I - de 12% (doze por cento), quando a legislação estabelecer percentual superior, nas operações internas de que trata a alínea "a" do inciso II do art. 18;

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

(...)

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

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

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

RET nº 45.000003232-33

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(Destacou-se)

RICMS - Anexo XV

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

(...)

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

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

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

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

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

(Destacou-se)

Assim, para encontrar a correta base de cálculo do ICMS/ST, a Autuada deveria ter observado as regras supratranscritas, em conjunto com as normas gerais de formação da base de cálculo da substituição tributária para mercadorias submetidas à sistemática da MVA (como é o caso de xampu e condicionador), contidas no art. 19, inciso I, alínea "b", item 3, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02:

RICMS - Anexo XV

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

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

b) tratando-se de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária que não tenha seu

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(3545) 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 a 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;"

(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 alíquota de 2% (dois por cento) relativo ao FEM, no que tange aos condicionadores, na medida em que a legislação exclui apenas os xampus da incidência desse adicional. Observe-se:

ADCT - CF/88

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

§ 1º Para o financiamento dos Fundos Estaduais e Distrital, poderá ser criado adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do Imposto

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(Destacou-se)

Decreto nº 46.927/16

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

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

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

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

preparados antissolares e sabões de toucador de uso pessoal;

(Destacou-se e Grifou-se)

No entanto, o ato de tomar dois produtos individualizados, ambos acondicionados em embalagens próprias para venda a consumidor final, e inseri-los dentro de uma única embalagem para venda conjunta, denominando-a como kit, não tem o condão de, automaticamente, alterar as regras tributárias incidentes sobre cada um desses produtos.

Com base em todo o exposto, o Fisco Mineiro concluiu que é **incorreto** o procedimento 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, onde os dois são vendidos conjuntamente por um preço mais atrativo, em típica estratégia comercial.

Importante ressaltar que o art. 42, § 16, do RICMS/02 estipula que, no caso de “*kit composto de itens submetidos individualmente a alíquotas distintas*” (hipótese dos autos, já que o 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.

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

RICMS/02 - Parte Geral

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

(...)

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

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

(Destacou-se)

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

Analisando os cálculos realizados para apurar o crédito tributário, nota-se que para chegar à base de cálculo da autuação, inicialmente o Fisco identificou o preço médio mensal de venda do xampu e do condicionador nas saídas individuais dessas mesmas mercadorias, como consta das colunas E e G da aba “P. Médio” das planilhas “Preço Médio xx-xxxx” (Anexos 29 a 52 – págs. 53/76) – onde “xx-xxxx” representa o mês e o ano de referência.

Em seguida, esses preços médios foram aplicados de forma ponderada nos valores de venda dos kits formados com os mesmos produtos, como se pode ver nas colunas W, X, Y e Z da “Planilha Apuração xx-xxxx” (Anexos 5 a 28 – págs. 29/52).

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

Foi informado, ainda, valor do ICMS/ST efetivamente retido no documento fiscal emitido pela Autuada (coluna AS), obtido a partir das notas fiscais e da escrituração fiscal do Contribuinte (dados na aba “V. INT. xx-xxxx” da planilha).

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

“ICMS/ST Ñ RET/REC” = “ICMS/ST CONDIC” + “ICMS/ST XAMPU” - “ICMS/ST DESTACADO NF”

Esses valores mensais de ICMS/ST e de ICMS/ST-FEM não retidos/recolhidos (totalização das colunas AI e AH, respectivamente) foram transpostos para o Demonstrativo do Crédito Tributário (Anexos 1 e 2 – págs. 20/23), onde foram acrescidos das respectivas multas de revalidação.

Além disso, o valor da diferença de base de cálculo da ST identificada (total da coluna AQ, menos os totais das colunas AC e AD) foi transposto para o Demonstrativo da Multa Isolada (Anexo 3 – págs. 24/25), onde a “MI” foi apurada, à razão de 20% (vinte por cento) dessa diferença.

Por fim, os valores de tributo e multas desses Anexos 1 a 3 foram levados ao Demonstrativo do Crédito Tributário (págs. 02/04), para compor o aspecto quantitativo do lançamento tributário.

Ressalte-se que a descrição do conteúdo de cada uma das colunas das “Planilha Apuração xx-xxxx” pode ser consultada às págs. 27/28 dos autos, caso necessário.

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

Passando a análise dos argumentos de impugnação propriamente ditos, a Defesa aduz que não apresentou as informações sobre o percentual de participação de cada mercadoria no custo do kit por não as possuir, na medida em que é uma empresa atacadista que adquire esses kits já montados.

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

Entretanto, sem razão os argumentos.

De início, ressalte-se que o procedimento de arbitramento utilizado pelo Fisco está plenamente amparado no art. 148 do CTN c/c art. 51, incisos I e VI, da Lei nº 6.763/75 e art. 53, incisos I e VI, do RICMS/02, conforme já detalhado no tópico “Das Preliminares”.

Além disso, a própria Impugnante reconhece que, mesmo intimada a prestar as informações relativas ao percentual de participação de cada uma das mercadorias no preço total do kit (págs. 15/16), não apresentou essas informações, sob alegação de que não as possuía (págs. 07/08) e, ainda, de que essa seria para ela uma prova impossível (pág. 105).

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

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

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

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

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

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

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

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

Nesse diapasão, tendo em vista o alcance geral do princípio processual da “vedação ao comportamento contraditório”, não pode a Autuada querer se beneficiar de sua própria torpeza para, valendo-se da ausência da informação que ela própria recusou como instrumento para tentar tumultuar, fragilizar e/ou retardar o andamento do processo administrativo tributário.

Saliente-se, ainda, que ao transferirem a condição de substituto tributário da indústria para o Estabelecimento Autuado, os arts. 30 e 31, *caput*, do RET nº 45.000003232-33 estipulam textualmente que a base de cálculo da ST será apurada a partir do preço de saída praticado (e não do preço de entrada). Observe-se:

RET nº 45.000003232-33

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

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

(...)

(Destacou-se)

Assim, como base em todo o exposto, nota-se que o critério de arbitramento adotado pelo Fisco para distribuir o valor total do kit entre o xampu e o condicionador (baseado na proporção do preço médio das saídas individuais desses mesmos produtos) é perfeitamente condizente com a legislação, com a lógica do RET e, notadamente, com a própria teleologia do instituto do arbitramento, mostrando-se coerente, racional e

tendente a se aproximar do valor real praticado, razão pela qual deve ser mantido, afastando-se, por outro lado, a alegação da Autuada de que deveria ser utilizado o preço de entrada das mercadorias.

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 do Brasil (RFB). Acrescenta que a competência para determinação e revisão de classificação fiscal é exclusiva da União Federal, por meio da RFB.

Aduz que 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.

Conclui que a Solução de Consulta COANA nº 256/16 classifica um kit formado por um xampu antirresíduos de limpeza profunda, um creme para reduzir volume e alisar o cabelo e um condicionador, como um sortido acondicionado para venda a retalho, entendimento que deve ser aplicado também ao seu kit de xampu e condicionador.

Entretanto, não lhe assiste razão.

É cediço que a formação de kits com esses dois produtos (xampu e condicionador) é uma nítida estratégia comercial adotada por várias empresas desse segmento, voltada a objetivos específicos tais como a ampliação do alcance de seus produtos, a captação de novos clientes, a divulgação de produtos em fase de avaliação e testes, o aumento do valor das vendas e a fidelização de clientes.

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

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

Notas Explicativas – SH – IN RFB nº 2.052/21

(...)

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

mercadorias individuais se destinam a ser utilizadas em conjunto.

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

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

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

b) Os sortidos cujos componentes se destinam a ser utilizados em conjunto para a preparação de um prato de espaguete, constituídos por um pacote de espaguete não cozido (posição 19.02), por um saquinho de queijo ralado (posição 04.06) e por uma pequena lata de molho de tomate (posição 21.03), apresentados numa caixa de cartão:

Classificação na posição 19.02.

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

– camarões (posição 16.05), pasta (patê) de fígado (posição 16.02), queijo (posição 04.06), bacon em fatias (posição 16.02) e salsichas de coquetel (posição 16.01), **cada um desses produtos apresentados numa lata metálica;**

– **uma garrafa de bebida espirituosa da posição 22.08 e uma garrafa de vinho da posição 22.04.**

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

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

de couro (posição 42.02): Classificação na posição 85.10.

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

Classificação na posição 90.17.

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

(Grifou-se e Destacou-se)

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

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, nos termos definidos pela legislação de regência da matéria.

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

Solução de Consulta COANA nº 256/16

ASSUNTO: Classificação de Mercadorias

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

volume dos cabelos, para dar brilho e proteger os fios da ação do secador.

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

(Grifou-se e Destacou-se)

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

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

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

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

Entretanto, na hipótese dos autos, o Contribuinte não realizou qualquer consulta à RFB para verificar a adequação da NCM que discricionariamente resolveu aplicar em tal kit de xampu e condicionador. Em outras palavras, a classificação de todo esse kit na NCM de xampu é de inteira responsabilidade da Autuada e jamais foi corroborada pela RFB.

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 condicionador), como se pode comprovar, a contrario

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 tinha convicção plena 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, de forma que a resposta obtida seria, essa sim, vinculante para o Fisco e para o 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, no intuito de 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, devendo ser mantidas as exigências.

A Defesa alega impossibilidade de cobrança concomitante da multa de revalidação e da multa isolada, por se tratar de dupla penalização de uma única infração, devendo ser aplicado o princípio da consunção. Acrescenta que os valores dessas penalidades superam o do imposto, o que se mostra abusivo e confiscatório.

De início, importante destacar que as penalidades impostas estão previstas na Lei nº 6.763/75 e consistem na Multa de Revalidação em dobro do art. 56, inciso II, § 2º, inciso I (em razão dos valores de ICMS/ST e de ICMS/ST-FEM não recolhidos) e na Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c” (decorrente da consignação no documento fiscal de base de cálculo da ST inferior à prevista na legislação):

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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)

Seus valores podem ser vistos no "Anexo 1 – ICMS/ST e MR" (págs. 20/21), "Anexo 2 – FEM e MR" (págs. 22/23) e "Anexo 3 – Multa Isolada" (págs. 24/25).

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR) (GRIFOU-SE)

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, mormente quanto ao pretenso efeito confiscatório das multas e a uma suposta abusividade na sua exigência, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

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

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento para apresentação de procuração/substabelecimento no prazo de 05 (cinco) dias. Ainda, 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. Paulo Eduardo Mansin e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Patrícia Pinheiro Martins. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Juliana de Mesquita Penha (Revisora) e Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich.

Sala das Sessões, 22 de junho de 2023.

**Alexandre Périssé de Abreu
Relator**

**Geraldo da Silva Datas
Presidente**

P