

Acórdão: 5.721/23/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.002430074-08  
Recurso de Revisão: 40.060156027-15  
Recorrente: Procter & Gamble Industrial e Comercial Ltda  
IE: 702011658.04-54  
Recorrido: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: RAFAEL GREGORIN  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**RECURSO DE REVISÃO - NÃO CONHECIMENTO - DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA. Não comprovada a divergência jurisprudencial prevista no art. 163, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, não se configurando, por conseguinte, os pressupostos de admissibilidade para o recurso. Decisão mantida. Recurso de Revisão não conhecido à unanimidade.**

**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.

A 1ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 24.420/23/1ª, à unanimidade dos votos, julgou procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada interpõe, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de págs. 151/190.

Afirma que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos indicados como paradigmas: 4.951/17/CE e 24.081/22/1ª.

Requer, ao final, o conhecimento e provimento dos Recursos de Revisão

A Assessoria do CCMG, em parecer fundamentado opina, em preliminar, pelo não conhecimento do Recurso de Revisão e, quanto ao mérito, pelo seu não provimento.

### **DECISÃO**

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

Superada a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

Para efeito de se avaliar a admissibilidade do Recurso, deve-se ressaltar que essa espécie de Recurso de Revisão tem como pressuposto de cabimento a existência de decisões divergentes quanto à aplicação da legislação tributária, sobre a mesma matéria e em circunstâncias/condições iguais, proferidas pela mesma ou por outra Câmara de Julgamento deste Órgão Julgador.

Nesse sentido, o objetivo buscado pelo Órgão Julgador é o da uniformização das decisões, evitando que as Câmaras decidam de forma diferente sobre determinada matéria.

Feitas essas breves observações, passa-se à análise do cabimento do recurso em apreço.

Primeiramente, em relação aos acórdãos indicados como paradigma, importante ressaltar que apenas o Acórdão nº 24.081/22/1ª encontra-se apto a ser analisado, uma vez que observou as disposições contidas no art. 165, inciso I do RPTA, ou seja, foi publicado há menos de 5 (cinco) anos da data da publicação da decisão recorrida.

Com relação ao Acórdão nº 4.951/17/CE, sua publicação ocorreu em 23/11/17 e a decisão recorrida foi publicada em 12/05/23, portanto, há mais de 5 anos. Logo, não se encontra apto a ser analisado.

A Recorrente narra que a decisão recorrida indicou que o produto por ela vendido “*não poderia ser classificado sob um único código NCM, pois não seria considerado um ‘sortido acondicionado para venda a retalho’*”, nos seguintes termos:

ACÓRDÃO Nº 24.420/23/1ª

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(DECISÃO RECORRIDA)

“... 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:

[...]

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 ...”

Acrescenta que “a decisão recorrida adota o entendimento de que a ausência de apresentação de consulta formal pela Recorrente à Receita Federal a respeito da classificação fiscal indicaria que esta não estaria correta”, verbis:

ACÓRDÃO Nº 24.420/23/1ª

(DECISÃO RECORRIDA)

“... 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.

[...]

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,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DESTAQUE-SE), DE FORMA QUE A RESPOSTA OBTIDA SERÁ, ESSA SIM, VINCULANTE PARA O FISCO E PARA A CONTRIBUINTE ...”

No entanto, a seu ver, *“referido entendimento não merece prevalecer. Ao indicar que a ausência de apresentação de consulta formal à Receita Federal indicaria que a classificação fiscal adotada pela Recorrente estaria incorreta, a r. decisão recorrida é quem induz a erro a análise do mérito. Isso porque, como amplamente conhecido, a apresentação de consulta formal à Receita Federal é uma faculdade do contribuinte, e não uma obrigação. E, inclusive, é desnecessária quando já há uma resposta em processo de consulta sobre a mesma matéria, ainda que formulada por terceiros, respaldando o sujeito passivo que seguir o entendimento externado pela Receita Federal no processo de consulta”*.

Afirma que, *“além disso, como é sabido, a análise da classificação fiscal é de competência da Receita Federal do Brasil, não cabendo à d. autoridade estadual avaliar o mérito a respeito do tema”*, ou seja, *“se alguma autoridade tem competência para corroborar ou questionar a classificação fiscal adotada pelo contribuinte, trata-se da autoridade federal, e não estadual”*.

Ressalta que, *“mesmo diante de Solução de Consulta emitida com efeito vinculante a terceiros sobre produto extremamente similar ao da Recorrente, em que foi determinada a sua classificação como ‘kit’, a r. decisão recorrida preferiu ignorar o entendimento e a competência da Receita Federal sobre o tema”*.

Argumenta, nesse sentido, que o posicionamento da decisão recorrida diverge daquela proferida no Acórdão nº 24.081/22/1ª, indicado como paradigma, oportunidade em que reproduz o seguinte excerto decisório:

ACÓRDÃO Nº 24.081/22/1ª

(PARADIGMA)

“... CUMPRE PONTUAR QUE A CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS PARA EFEITOS TRIBUTÁRIOS É DE INTEIRA RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE, SALIENTANDO-SE QUE A RECEITA FEDERAL DO BRASIL É O ÓRGÃO COMPETENTE PARA DEFINIR E ELUCIDAR DÚVIDAS ACERCA DA CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS NA NCM-NBM/SH, CABENDO AO CONTRIBUINTE, CASO RESTEM DÚVIDAS QUANTO À CORRETA CLASSIFICAÇÃO DOS PRODUTOS, DIRIGIR-SE ÀQUELE ÓRGÃO PARA DIRIMI-LAS ...”

Assim, de acordo com a Recorrente, constata-se do conteúdo da decisão recorrida, posição dissonante do entendimento manifestado no acórdão paradigma em apreço, no tocante à forma de apreciação de argumentos técnicos trazidos pela Recorrente quanto à classificação fiscal dos produtos.

No entanto, após análise dos autos e do inteiro teor do acórdão indicado como paradigma, verifica-se não assistir razão à Recorrente, uma vez que não se trata de divergência jurisprudencial e sim de decisões distintas, em função das especificidades próprias de cada processo.

Ressalte-se, nesse sentido, que a autuação relativa ao Acórdão nº 24.081/22/1ª (paradigma) versava sobre falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

face à constatação de que o Sujeito Passivo havia classificado erroneamente o produto “massa para pão” na subposição 1905.90.90 da NBM/SH, quando o correto seria 1901.20.00, segundo a acusação fiscal.

Analisando a matéria, a 1ª Câmara de Julgamento acatou o reenquadramento da classificação fiscal da mercadoria efetuado pelo Fisco e julgou procedente o lançamento, baseando-se na TIPI, em soluções de consultas específicas sobre o produto da própria RFB, e, subsidiariamente, em consultas de contribuintes respondidas pela Superintendência de Tributação de Minas Gerais (SUTRI/MG), sendo ressaltado na decisão que “a Autuada não apresentou ... laudo técnico ou decisão da Receita Federal do Brasil (RFB) que a autorizasse o uso da NCM-NBM/SH 1905.90.90”, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 24.081/22/1ª

(PARADIGMA)

“CONFORME RELATADO A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE A FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST RELATIVO ÀS SAÍDAS DE MERCADORIAS (MASSA PARA PÃO) NBM/SH 1901.20.00, PROMOVIDAS PELA AUTUADA PARA ESTABELECIMENTOS DE OUTROS CONTRIBUINTES MINEIROS, NO PERÍODO DE 01/01/17 A 30/06/20.

**APUROU-SE AINDA A CONSIGNAÇÃO ERRADA DA CLASSIFICAÇÃO FISCAL PARA O PRODUTO “MASSA PARA PÃO”, PARA O MESMO PERÍODO.**

EXIGE-SE ICMS/ST, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II C/C § 2º, INCISO I DO CITADO ARTIGO E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXXVII, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

[...]

UMA VEZ CONHECIDOS E DETERMINADOS OS PRODUTOS OBJETOS DA PRESENTE AUTUAÇÃO, **CUMPRE ASSEGURAR QUE O PRODUTO “MASSA PARA PÃO” (CONGELADO E NÃO COZIDO (CRU)), NÃO ESTÁ CLASSIFICADO NA SUBPOSIÇÃO 1905.90.90, (CLASSIFICAÇÃO FEITA PELA CONTRIBUINTE), MAS SIM NA SUBPOSIÇÃO 1901.20.00, CONFORME DEPREENDE-SE DA TABELA DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (TIPI), APROVADA PELO DECRETO Nº 8.950 DE 29 DE DEZEMBRO DE 2016.**

**CUMPRE PONTUAR QUE A CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS PARA EFEITOS TRIBUTÁRIOS É DE INTEIRA RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE, SALIENTANDO-SE QUE A RECEITA FEDERAL DO BRASIL É O ÓRGÃO COMPETENTE PARA DEFINIR E ELUCIDAR DÚVIDAS ACERCA DA CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS NA NCM-NBM/SH, CABENDO AO CONTRIBUINTE, CASO RESTEM DÚVIDAS QUANTO À CORRETA CLASSIFICAÇÃO DOS PRODUTOS, DIRIGIR-SE ÀQUELE ÓRGÃO PARA DIRIMI-LAS.**

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

CONSULTA A NCM-NBM/SH ON-LINE DO SISTEMA CLASSIFICATÓRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (CONSULTA PÚBLICA):

[...]

**UMA VEZ DEMONSTRADA, POR MEIO DA CONSULTA À TABELA DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (TIPI), A DESCRIÇÃO DAS NCM-NBM/SH 1901.20.00 E 1905.90.90, OPORTUNO TRAZER O POSICIONAMENTO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL ACERCA DA CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS MEDIANTE A SOLUÇÃO DE CONSULTAS A ESSE ÓRGÃO, A SEGUIR REPRODUZIDAS:**

CONSULTA: SOLUÇÃO DE CONSULTA/DIVERGÊNCIA

FONTE: SITE DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

**1) CONSULTA 98.056 – FEVEREIRO 2020**

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 98.056 - COSIT

DATA 18 DE FEVEREIRO DE 2020

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

CÓDIGO NCM: 1901.20.00, SEM ENQUADRAMENTO NO EX 01 DA TIPI

[...]

**2) CONSULTA 98.271 – OUTUBRO 2018**

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 98.271 - COSIT

DATA 2 DE OUTUBRO DE 2018

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

CÓDIGO NCM: 1901.20.00 SEM ENQUADRAMENTO NO EX 01 DA TIPI

[...]

**3) CONSULTA 98.265 – SETEMBRO 2018**

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 98.265 - COSIT

DATA 27 DE SETEMBRO DE 2018

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

CÓDIGO NCM: 1901.20.00

[...]

**4) CONSULTA 98.327 – AGOSTO 2017**

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 98.327 - COSIT

DATA 22 DE AGOSTO DE 2017

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

CÓDIGO NCM: 1901.20.00

[...]

**5) CONSULTA 98.322 – AGOSTO DE 2017**

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 98.322 – COSIT

DATA 22 DE AGOSTO DE 2017

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

CÓDIGO NCM: 1901.20.00

**VEJA-SE O POSICIONAMENTO DA SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DE MINAS GERAIS – SEF/MG**, EM CONSULTAS DE CONTRIBUINTES, A SEGUIR REPRODUZIDAS:

[...]

1 – CONSULTA 135 - 2018

[...]

2 – CONSULTA 150 – 2018

[...]

3 – CONSULTA 160/2017

DIANTE DISSO, AO REENQUADRAR OS PRODUTOS “MASSA PARA PÃO” NA NCM-NBM/SH 1901.20.00, CONSTATA-SE QUE PRODUTOS FABRICADOS E COMERCIALIZADOS PELA AUTUADA ESTÃO SUJEITOS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA A PARTIR DE 01 DE MARÇO DE 2017.

[...]

**DESSA FORMA, NÃO CABE RAZÃO À AUTUADA**, EM SUA TENTATIVA DE SE DESVINCULAR DO POLO PASSIVO DA AUTUAÇÃO, ALEGAR QUE: “O PRODUTO COMERCIALIZADO PELA REQUERENTE É GENUINAMENTE ENQUADRADO NO NCM 19059090, SENDO QUE TAL NCM NÃO ESTAVA NA RELAÇÃO DE PRODUTOS SUJEITOS A ST, CONFORME ANEXO XV DO RICMS/02”. TEM-SE, EM QUESTÃO, ERRO CLARO DE CLASSIFICAÇÃO E ENQUADRAMENTO DOS PRODUTOS NA NCM-NBM/SH.

ADEMAIS, OPORTUNO RESSALTAR QUE A AUTUADA NÃO APRESENTOU E TAMPOUCO MENCIONOU, DURANTE AS ABORDAGENS FISCAIS ANTES DA AUTUAÇÃO OU ATÉ MESMO EM SUA IMPUGNAÇÃO, LAUDO TÉCNICO OU DECISÃO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB) QUE A AUTORIZASSE O USO DA NCM-NBM/SH 1905.90.90.

ASSIM, NÃO RESTAM DÚVIDAS DE QUE O ERRO NA CLASSIFICAÇÃO E ENQUADRAMENTO DOS PRODUTOS NA NCM-NBM/SH 1905.90.90 E NÃO NA 1901.20.00, LEVOU À FALTA DE DESTAQUE E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST NAS VENDAS INTERNAS A CONTRIBUINTES NO PERÍODO DE MARÇO DE 2017 A JUNHO DE 2020.

PORTANTO, BASEADO NO POSICIONAMENTO DA RFB E SUBSIDIARIAMENTE DA SEF/MG ACERCA DA CLASSIFICAÇÃO E ENQUADRAMENTO DO PRODUTO “MASSA PARA PÃO”, PRODUTO

ESTE FABRICADO E COMERCIALIZADO PELA AUTUADA E OBJETO DESTA AUTUAÇÃO, E CONSIDERANDO AINDA QUE A AUTUADA NÃO APRESENTOU ARGUMENTOS TÉCNICOS QUE PUDESSEM CONTRAPOR AO PRESENTE TRABALHO FISCAL, VERIFICA-SE QUE A SIMPLES ALEGAÇÃO DE QUE NÃO HOUVE DESTAQUE NEM RECOLHIMENTO DO ICMS/ST NAS SAÍDAS INTERNAS DA AUTUADA PORQUE A NCM-NBM/SH 1905.90.90 UTILIZADA NÃO ESTAVA NA RELAÇÃO DE PRODUTOS SUJEITOS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, NÃO SE MOSTRA APTA A DESOBRIGAR A IMPUGNANTE DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA APONTADA NO TRABALHO FISCAL.

[...]

ASSIM, CARACTERIZADA A INFRINGÊNCIA À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, ESTANDO O CRÉDITO TRIBUTÁRIO REGULARMENTE FORMALIZADO E NÃO TENDO A AUTUADA APRESENTADO PROVA CAPAZ DE ELIDIR O TRABALHO FISCAL, CORRETAS AS EXIGÊNCIAS FISCAIS ...” (GRIFOU-SE)

Conforme salientado, assim como ocorreu na decisão recorrida, a 1ª Câmara de Julgamento acatou o reenquadramento da classificação fiscal da mercadoria efetuado pelo Fisco, especialmente em função da existência de soluções de consultas específicas sobre o produto da própria RFB, que corroboravam o reenquadramento.

Ademais, de forma similar à decisão recorrida, foi ressaltado na decisão paradigmática que “a Autuada não apresentou ... *laudo técnico ou decisão da Receita Federal do Brasil (RFB) que a autorizasse o uso da NCM-NBM/SH 1905.90.90*”.

No caso do presente processo, a autuação versa sobre retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST (e do FEM/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, inexistindo qualquer dúvida de que as mercadorias autuadas estão sujeitas à substituição tributária.

Conforme relato da Câmara *a quo*, “*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*”, complementando que, “*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*”, contrariando a legislação vigente.

A Câmara *a quo* rechaçou o argumento da Impugnante de que “*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*”, pontuando, que tal argumento contrariava as próprias Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, pelos motivos explicitados em sua decisão.



A seguir, destacou que a solução externada pela RFB, relativa à Consulta COANA nº 256/16, que a Recorrente afirmava se tratar de situação idêntica à dos autos, não tinha qualquer identidade com o caso concreto por ela analisado.

Acrescentou 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*”.

Ponderou, porém, que, se durante uma auditoria, o Fisco estadual se deparasse exatamente com situação idêntica à Solução de Consulta COANA nº 256/16, não seriam cabíveis questionamentos quanto à classificação NCM determinada pela RFB.

Salientou, no entanto, que no caso 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, ou seja, “*a classificação de todo esse kit na NCM de xampu é de inteira responsabilidade da Autuada e **jamais foi corroborada pela RFB***”, como tenta fazer crer a Recorrente.

ACÓRDÃO Nº 24.420/23/1ª

(DECISÃO RECORRIDA)

“CONFORME RELATADO, A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE AS SEGUINTESS 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.

[...]

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:

[...]

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:

[...]

**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 DEFENSÓRIA (PÁGS. 31/32 DOS AUTOS):

[...]

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:

[...]

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:

[...]

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 FATOS, **QUANDO HOUVER UMA CLASSIFICAÇÃO NCM ESTABELECIDADA 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 FATOS 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 **JAMAS 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 ...”  
(GRIFOU-SE)

Além do acima exposto, as decisões são absolutamente convergentes no sentido de que apenas a Receita Federal do Brasil é competente para, oficialmente, fazer a classificação fiscal de produtos e elucidar dúvidas acerca da classificação de mercadorias na NCM-NBM/SH, conforme abaixo demonstrado:

ACÓRDÃO Nº 24.081/22/1ª

(PARADIGMA)

“... CONFORME RELATADO A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE A FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST RELATIVO ÀS SAÍDAS DE MERCADORIAS (MASSA PARA PÃO) NBM/SH 1901.20.00, PROMOVIDAS PELA AUTUADA PARA ESTABELEÇIMENTOS DE OUTROS CONTRIBUINTES MINEIROS, NO PERÍODO DE 01/01/17 A 30/06/20.

[...]

CUMPRE PONTUAR QUE A CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS PARA EFEITOS TRIBUTÁRIOS É DE INTEIRA RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE, SALIENTANDO-SE QUE A **RECEITA FEDERAL DO BRASIL É O ÓRGÃO COMPETENTE PARA DEFINIR E ELUCIDAR DÚVIDAS ACERCA DA CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS NA NCM-NBM/SH**, CABENDO AO CONTRIBUINTE, CASO RESTEM DÚVIDAS QUANTO À CORRETA CLASSIFICAÇÃO DOS PRODUTOS, DIRIGIR-SE ÀQUELE ÓRGÃO PARA DIRIMI-LAS.

[...]

ADEMAIS, OPORTUNO RESSALTAR QUE A AUTUADA NÃO APRESENTOU E TAMPOUCO MENCIONOU, DURANTE AS ABORDAGENS FISCAIS ANTES DA AUTUAÇÃO OU ATÉ MESMO EM SUA IMPUGNAÇÃO, LAUDO TÉCNICO OU DECISÃO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB) QUE A AUTORIZASSE O USO DA NCM-NBM/SH 1905.90.90 ...” (GRIFOU-SE)

ACÓRDÃO Nº 24.420/23/1ª

(DECISÃO RECORRIDA)

“... 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 ...” (GRIFOU-SE)

As mencionadas decisões também se alinham quanto aos seguintes pontos: (I) a classificação de mercadorias para efeitos tributários é de inteira responsabilidade do contribuinte, cabendo a ele, caso restem dúvidas quanto à correta classificação dos produtos, dirigir-se àquele RFB para dirimi-las e (II) o Fisco Estadual pode discordar dessa classificação, ressalvados os casos em que a RFB especificar tal classificação, de forma oficial.

Assim, inexistente a alegada divergência jurisprudencial, tratando-se, na verdade, de decisões distintas, em função das especificidades próprias de cada processo.

Diante do exposto, reputa-se não atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA (divergência jurisprudencial), frustrando a exigência de preenchimento cumulativo das condições estabelecidas no referido dispositivo legal.

Por consequência, não se encontram configurados os pressupostos para admissibilidade do Recursos de Revisão.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em não conhecer do Recurso de Revisão, por ausência de pressupostos legais de cabimento. Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Rafael Gregorin e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Adriano Antônio Gomes Dutra. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich (Revisor), André Barros de Moura, Gislana da Silva Carlos e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 11 de agosto de 2023.**

**Cindy Andrade Morais**  
**Relatora**

**Geraldo da Silva Datas**  
**Presidente**

P