

Acórdão: 23.430/23/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002581685-00  
Impugnação: 40.010155131-73  
Impugnante: L'Oreal Brasil Comercial de Cosméticos Ltda  
IE: 001003321.03-06  
Proc. S. Passivo: André Mendes Moreira/Outro(s)  
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA.** Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos, a alegação de que teria ocorrido a decadência parcial relativamente aos valores alterados em função da reformulação do lançamento, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, não procede, seja em face do dispositivo aplicável, seja porque a reformulação implicou redução do crédito tributário.

**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) para todo o kit, em afronta ao disposto no art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3, da Parte 1 do Anexo XV, do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Infração caracterizada. Corretas as exigências remanescentes 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 (FEM) – 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. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Infração caracterizada. Corretas as exigências remanescentes 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.

**Decadência não reconhecida. Decisão unânime.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre consignação, em documentos fiscais que acobertaram operações interestaduais com destino a contribuintes mineiros no período de novembro de 2017 a março de 2020, de base de cálculo da substituição tributária inferior à devida, o que resultou em retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST e em falta de retenção e recolhimento do adicional de alíquotas referente ao Fundo de Erradicação da Miséria (ICMS/ST-FEM).

A infração decorre do fato de que o Contribuinte remetente, à época dos fatos situado no estado do Rio de Janeiro, substituto tributário por força do Protocolo ICMS nº 54/17 (anteriormente, nº 191/09), deu saída em produtos distintos (xampu e condicionadores) de forma agregada, como kits, utilizando as regras de tributação relativas a apenas um dos produtos (xampu).

Exigências do ICMS/ST recolhido a menor e do ICMS/ST-FEM não recolhido, acompanhados das respectivas Multas de Revalidação em dobro, ambas capituladas no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, do mesmo diploma legal (a qual não ultrapassou o limitador de duas vezes o valor do imposto incidente na operação, previsto no § 2º, inciso I, do mesmo dispositivo).

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 47/76, acompanhada dos documentos de págs. 77/184.

Afirma, em muita apertada síntese, o que segue.

Preliminarmente, alega nulidade do lançamento pelos seguintes fundamentos:

- utilização de presunções equivocadas e adoção de sistemática de cálculo sem respaldo legal, com segregação de mercadorias autônomas (kits) em valores individuais para os itens que os compõem, mediante presunções não admitidas pela legislação;

- graves equívocos na sistemática de cálculo que levaram ao aumento da eventual participação dos condicionadores na composição dos kits, tendo em vista que o Fisco se utilizou apenas das vendas em unidades individuais, desconsiderando no cálculo as vendas desses produtos realizadas em caixas com várias embalagens;

- utilização de uma média única de preços para todo o período de 2017 a 2022, quando o correto seria apurar médias anuais, evitando distorções decorrentes do aumento de preço das mercadorias ao longo do tempo;

- erro no cálculo do Fisco por utilizar na apuração volumetrias (quantidades) distintas para os produtos que compõem os kits, nas hipóteses em que não houve venda de produtos individuais com essas mesmas quantidades dos produtos que formam o kit;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- necessidade de produção de prova pericial para apuração total dos equívocos apontados na sistemática de cálculo a partir dos pesos (volumes) dos itens dos kits, conforme demonstrou a Impugnante por meio de amostragem na Peça de Defesa. Indica quesitos e assistente técnico às págs. 79/80.

Meritoriamente, aduz os seguintes aspectos:

- a classificação fiscal de mercadorias, inclusive para fins de ICMS, deve se sujeitar à normatividade federal, como já foi reconhecido em consultas respondidas pela SEF/MG. Acrescenta que a Fiscalização não pode desconsiderar toda a normatividade do SH e a legislação federal sobre o tema, criando requisitos adicionais sem previsão legal (constituição de uma nova mercadoria, com NCM específica e distinta), como forma de exigir tributação individualizada dos itens que compõem os kits;

- os kits em questão se caracterizam como “sortidos acondicionados para venda a retalho”, na forma prevista nas notas explicativas referentes à RGI-3 (b), item X, com os requisitos das alíneas “a”, “b” e “c”. Acrescenta que xampu e condicionador estão classificados em posições NCMs diferentes, são utilizadas de forma conjunta e complementar para realizar um “tratamento capilar” e, ainda, estão acondicionados em embalagem única, atendendo os requisitos das citadas alíneas “a”, “b” e “c”;

- os kits são produtos distintos dos produtos individuais, por diversos fatores, tais como a caracterização de processo de industrialização pelo acondicionamento, a sempre manutenção pela L'Oréal de kits específicos de modo segregado dos produtos isolados, a completude dos kits comparativamente aos produtos individuais e o fato de os itens dos kits, em geral, não serem achados na mesma volumetria, individualmente;

- os kits possuem códigos EAN (código de barras) distintos daqueles dos produtos individuais, sendo compostos por partes indissociáveis e vendidos conforme determinação da fabricante. Acrescenta que, caso separados, os itens teriam sentido, utilidade, destinação e valor comercial completamente diversos;

- com base no critério da essencialidade estabelecido na RGI-3 (b) e considerando a finalidade das mercadorias, o xampu se apresenta como a matéria mais essencial do kit formado, de forma que o tratamento tributário adotado está correto;

- reitera que o arbitramento de preços do Fisco considerou itens com volumetrias distintas (condicionadores de 200 ml, volume inferior ao dos xampus, de 400 ml), quando a comparação deveria ter sido entre itens com volumetrias iguais (400ml x 400ml), haja vista que há uma desaceleração do aumento do preço das mercadorias em razão do aumento da volumetria;

- a Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75 não é aplicável nesse caso, porque não se trata de hipótese de descumprimento de obrigação acessória, mas sim de divergência interpretativa quanto à classificação fiscal das mercadorias, questão que diz respeito ao cumprimento da obrigação principal;

- a cobrança concomitante da multa isolada e da multa de revalidação representa “bis in idem”, o que não é admitido pela legislação. Acrescenta que não

houve pluralidade de condutas infracionais, mas unicamente a utilização de critério diverso daquele considerado correto pela Fiscalização, o que impõe a cobrança de somente uma das penalidades previstas;

- as penalidades possuem natureza confiscatória, razão pela qual devem ser anuladas ou, pelo menos, reduzidas.

Ao final, pede a nulidade da autuação ou, no mérito, o cancelamento do feito ou, subsidiariamente, o decote de valores pelos equívocos apontados e o afastamento ou a redução das multas, além da produção de prova pericial.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

### **Da Reformulação do Crédito Tributário e do Aditamento à Impugnação**

Acatando parcialmente os argumentos da Defesa, a Fiscalização reformula o crédito tributário, conforme Termo de Reformulação do Lançamento de págs. 189 e documentos de págs. 185/188, acompanhados das novas versões atualizadas dos Anexos do lançamento original.

O Fisco entendeu corretos os questionamentos quanto à inclusão no cálculo das notas fiscais com saídas de itens em caixas (múltiplos produtos) e quanto à necessidade de apurar uma média de preços para cada ano, em detrimento de uma média única para todo o período autuado (que poderia ser distorcida pela mudança nos preços dos itens ao longo do tempo).

Em decorrência da reformulação, houve redução do crédito tributário nos meses 11/2017, 12/2017, 02/2020 e 03/2020 e acréscimo nos demais meses.

Ao final, o acatamento parcial da Impugnação levou a um pequeno acréscimo (total de R\$1.727,21) no valor original do crédito tributário, conforme detalhado nos referidos anexos 1 a 4 reformulados e renumerados como anexos 8 a 11, ora juntados

Regularmente intimada, a Autuada apresenta o Aditamento à Impugnação de págs. 198/227, acompanhado dos documentos de págs. 228/236.

Reitera o conteúdo da Peça de Defesa original e acrescenta os seguintes argumentos, todos eles descritos como preliminares capazes de atrair a nulidade do lançamento:

- a segregação dos itens dos kits a partir do arbitramento de preços médios não tem previsão legal;

- se a Fiscalização utilizou justamente a documentação fiscal da empresa para realizar as suas presunções de preços médios, isso significa que a documentação é regular e idônea, razão pela qual não se aplicam as hipóteses de arbitramento do art. 53 do RICMS/02;

- a tentativa da Fiscalização de precificar os produtos comercializados pela Autuada fere os princípios da livre iniciativa, da livre concorrência e da legalidade;

- a metodologia de cálculo empregada pelo Fisco não tem respaldo no art. 54 do RICMS/02, de forma que as proporções de participação dos produtos no valor

total do kit são meras presunções, inadmissíveis de acordo com o art. 142 do CTN. Acrescenta que as presunções adotadas no lançamento acabam por se tornar absolutas, na medida em que seu afastamento exige prova impossível, visto que nem mesmo a própria empresa atribuiu preço aos produtos isolados;

- os vícios apontados não são meros equívocos formais, mas sim equívocos valorativos relativos aos critérios jurídicos do lançamento, razão pela qual não poderiam ter sido sanados no curso do processo administrativo, nos termos do art. 146 do CTN;

- dos três vícios apontados nos cálculos dos preços médios, a Fiscalização considerou apenas os dois primeiros e desconsiderou o terceiro, relativo ao pedido para utilização de idêntica volumetria para ambas as mercadorias no caso de produtos que não possuem venda individualizada nas quantidades utilizadas para formar o kit.

- ainda que não fosse o caso de nulidade, teria ocorrido a decadência parcial relativamente aos valores acrescidos em função da reformulação do lançamento, uma vez que a intimação da reformulação ocorreu em janeiro de 2023 e a Fiscalização não poderia adicionar valores relativos a períodos anteriores a janeiro de 2018, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Reitera o pedido de improcedência do lançamento.

#### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em Manifestação de págs. 237/253, refuta integralmente as alegações da Defesa.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

---

#### **DECISÃO**

##### **Das Preliminares**

A Impugnante aduz a nulidade do lançamento, sob o argumento de que foram utilizadas presunções inadmitidas na legislação para determinar o percentual de participação de cada item no conjunto e, ainda, que foram cometidos 3 (três) graves equívocos na sistemática de cálculo, que distorceram a apuração, com o aumento da participação dos condicionadores nos kits, em entendimento que milita em seu prejuízo.

Nota-se que a argumentação contesta a possibilidade de segregação dos kits para fins da tributação pelo ICMS, por entender que eles são mercadorias únicas e indivisíveis e não a simples soma de um xampu com um condicionador em uma mesma embalagem.

Contudo, equivoca-se a Defesa quanto à suposta natureza preliminar desses questionamentos, pois eles se referem a elementos centrais da controvérsia do presente Auto de Infração e não aos requisitos formais do lançamento, cujo eventual descumprimento poderia levar à sua nulidade.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Trata-se de discussão para definir o aspecto quantitativo da obrigação tributária, mais especificamente, relacionada à apuração da base de cálculo da substituição tributária, cuja eventual inconsistência poderia levar à improcedência – total ou parcial – do lançamento, mas não à sua nulidade.

Por essa razão, tal argumento será analisado no tópico “Do Mérito”, adiante.

Da mesma forma, o questionamento quanto à suposta inadequação do critério de segregação de valores do kit adotado pelo Fisco, baseado na participação econômica (em valor) de cada item sobre o valor total da venda, também possui natureza de mérito, de forma que assim será tratado.

Não obstante, importante já destacar que tal critério foi utilizado pelo Fisco em razão de a Autuada não ter apresentado a informação que foi solicitada por meio do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), relativa ao *“percentual de participação do valor de cada componente dos kits constantes do demonstrativo em anexo em relação ao valor total de cada kit, com base nos valores praticados nas vendas realizadas individualmente dos mesmos produtos ou de produtos similares.”*

Como se pode ver na resposta de págs. 20, o Contribuinte apresentou os percentuais de participação apenas sob o aspecto **quantitativo (volume)** de cada item do kit, razão pela qual a Fiscalização se viu obrigada a adotar uma metodologia de apuração de valores médios desses itens, baseada nos preços praticados para esses produtos nas vendas individuais, tomando como base as notas fiscais de saída emitidas pela Autuada no período.

Assim, o procedimento adotado pelo Fisco foi o do arbitramento da base de cálculo em razão da não apresentação pelo Contribuinte dos elementos quantitativos solicitados pelo Fisco, que está respaldado no art. 13, § 27, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 53, incisos I e VI, do RICMS/02, ambos citados no campo “Base Legal / Infringência” do Auto de Infração (págs. 02):

Lei nº 6.763/75

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

**§ 27. A base de cálculo do imposto, conforme dispuser o Regulamento, será arbitrada pelo Fisco, quando for omissa ou não merecer fé a declaração, o esclarecimento ou o documento do sujeito passivo** ou de terceiro legalmente obrigado, assegurado a este o direito à contestação do valor arbitrado, mediante impugnação, com exibição de documento que comprove suas alegações, dentro do contencioso administrativo-fiscal, na forma em que dispuser a legislação tributária administrativa.

RICMS/02 – Parte Geral

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)

Do mesmo modo, o campo “Base Legal / Infringências” do Auto de Infração contém o fundamento normativo para os critérios de arbitramento adotados pelo Fisco, quais sejam, “*o valor médio das operações realizadas no período*” e, na falta desse, “*o valor que mais se aproximar dos referidos parâmetros*”, conforme previsão do art. 54, inciso XI e § 4º, do RICMS/02:

RICMS/02 - Parte Geral

Art. 54. Para o efeito de arbitramento de que trata o artigo anterior, **o Fisco adotará os seguintes parâmetros:**

(...)

IX - o **valor médio das operações ou das prestações realizadas no período de apuração** ou, na falta deste, no período imediatamente anterior, na hipótese dos incisos I, IV e V do artigo anterior;

(...)

§ 4º Na impossibilidade de aplicação dos valores previstos no caput deste artigo será adotado o **valor que mais se aproximar dos referidos parâmetros.**

(Destacou-se)

No que tange aos questionamentos relativos a supostos equívocos na sistemática de cálculo utilizada pelo Fisco, em sede de reformulação houve acatamento parcial da Impugnação do Sujeito Passivo, relativamente ao cálculo da participação dos itens nos kits, tópico 4.3 da Impugnação (apuração dos percentuais por ano - págs. 69 e 70 do e-PTA) e para inclusão de NF com itens em caixas, com a alteração dos anexos 1 a 4 ao AI.

No entanto, ainda que nenhum deles tivesse sido admitido pelo Fisco, mesmo assim não se estaria diante de uma hipótese de nulidade do lançamento, como alegou a Defesa.

Isso porque se trata novamente de questão de mérito, pois uma vez definido o critério de arbitramento a ser utilizado no lançamento, a contestação dos valores apurados é hipótese garantida ao Contribuinte pelo próprio art. 13, § 27, da Lei nº 6.763/75 (“...assegurado a este o direito à contestação do valor arbitrado...”), direito esse que está sendo exercido nesse exato momento, no âmbito da impugnação e do seu posterior aditamento, não havendo qualquer erro no procedimento do Fisco.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, a possibilidade de reformulação do crédito tributário, com a exclusão de parte das exigências fiscais em razão do acatamento parcial da Impugnação, sem prejuízo das exigências remanescentes, é uma decorrência lógica e natural do próprio procedimento de lançamento tributário, conforme previsão do art. 145, inciso I, do CTN c/c art. 120 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), publicado pelo Decreto nº 44.747/08:

### CTN

**Art. 145.** O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

### RPTA

**Art. 120. Recebida a impugnação com os documentos que a instruem, a repartição fazendária competente providenciará, conforme o caso:**

I - a manifestação fiscal, no prazo de 15 (quinze) dias, e encaminhará o PTA ao Conselho de Contribuintes;

II - a reformulação do crédito tributário.

§ 1º Caso o lançamento seja reformulado e resulte em aumento do valor do crédito tributário, inclusão de nova fundamentação legal ou material ou alteração da sujeição passiva, será aberto ao sujeito passivo o prazo de trinta dias para impugnação, aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis nos 30 (trinta) dias após o recebimento do Auto de Infração.

§ 2º Nas hipóteses de reformulação do lançamento não alcançadas pelo § 1º, será aberto prazo de 10 (dez) dias para aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas a que se refere o parágrafo anterior.

§ 3º **Na hipótese de acatamento parcial ou integral da impugnação** pelo Auditor Fiscal da Receita Estadual responsável pela manifestação fiscal, este proporá ao titular da repartição fazendária:

I - **em se tratando de crédito tributário, o cancelamento da respectiva exigência fiscal;**

(...)

(Destacou-se)

Pelo exposto, inexistem as alegadas nulidades, razão pela qual os argumentos da Defesa devem ser afastados e tratados no mérito, quando tal natureza tiverem.

### **Do Pedido de Prova Pericial**

Relativamente ao pedido de produção de prova pericial, trata-se de medida notoriamente desnecessária para a compreensão do trabalho fiscal e para a elucidação dos fatos.

Observe-se os 4 (quatro) quesitos formulados (págs. 75):

Favor informar qual o fundamento legal que consubstancia a sistemática de cálculo adotada no bojo da autuação para fins de segregação dos itens componentes dos “kits”.

(2) Favor realizar a apuração das médias dos preços de shampoos e condicionadores isoladamente comercializados pela L’Oréal, por tipo de produto, com base nas Notas Fiscais arroladas no Anexo 4 do Auto de Infração, considerando-se as médias anuais.

(3) Com base na resposta ao Quesito (2) supra, favor verificar a proporção de participação dos shampoos e dos condicionadores nos “kits” objeto da autuação, demonstrando se há variação em relação às proporções impostas pela Fiscalização.

(4) Com base na resposta ao Quesito (3) supra, favor realizar o recálculo dos valores de ICMS-ST, FEM e multas isolada e de revalidação.

Como se nota da simples leitura desses quesitos, a pretensão probatória está relacionada a uma suposta inadequação dos cálculos da participação percentual de valor dos itens nos kits objeto da autuação, seja em relação à fundamentação legal para a sistemática, seja em relação aos chamados “equivocos de apuração” alegados pela Defesa.

Como já destacado, toda a fundamentação legal do procedimento de arbitramento está detalhadamente exposta nos campos próprios do Auto de Infração e no Relatório Fiscal Complementar que lhe acompanha e será tratada no tópico “Do Mérito”.

Ademais, a Autuada compreendeu perfeitamente os cálculos contidos nos Anexos 1 a 4 (originais e reformulados), o que se depreende pela profundidade e detalhamento das duas peças de defesa apresentadas, que somam mais de 80 (oitenta) páginas de densos questionamentos.

Nota-se que toda a discussão contida nesses quesitos pode ser resolvida a partir dos elementos constantes dos autos, sem a necessidade de uma prova pericial. As informações das notas fiscais de saída utilizadas no arbitramento constam dos autos (Anexos 2 a 4 – e suas respectivas versões reformuladas nos Anexos 9 a 11) e sua análise não possui qualquer complexidade fática e nem requer conhecimentos técnicos específicos de que não disponham os julgadores.

Assim sendo, a realização da prova pericial é desnecessária e, como tal, deve ser negada, nos termos do art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a”, do RPTA:

RPTA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

(...)

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre consignação, em documentos fiscais que acobertaram operações interestaduais com destino a contribuintes mineiros no período de novembro de 2017 a março de 2020, de base de cálculo da substituição tributária inferior à devida, o que resultou em retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST e em falta de retenção e recolhimento do adicional de alíquotas referente ao Fundo de Erradicação da Miséria (ICMS/ST-FEM).

A infração decorre do fato de que o Contribuinte remetente, à época dos fatos situado no estado do Rio de Janeiro, substituto tributário por força do Protocolo ICMS nº 54/17 (anteriormente, nº 191/09), deu saída em produtos distintos (xampu e condicionadores) de forma agregada, como kits, utilizando as regras de tributação relativas a apenas um dos produtos (xampu).

Exigências do ICMS/ST recolhido a menor e do ICMS/ST-FEM não recolhido, acompanhados das respectivas Multas de Revalidação em dobro, ambas capituladas no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, do mesmo diploma legal (a qual não ultrapassou o limitador de duas vezes o valor do imposto incidente na operação, previsto no § 2º, inciso I, do mesmo dispositivo).

Os documentos e anexos que instruem o Auto de Infração estão listados às págs. 26/27 dos autos.

Primeiramente, relativamente à prejudicial de mérito, alegam os Impugnantes que teria ocorrido a decadência parcial do crédito tributário relativamente aos valores acrescidos em função da reformulação do lançamento, uma vez que a intimação da reformulação ocorreu em janeiro de 2023 e a Fiscalização não poderia adicionar valores relativos a períodos anteriores a janeiro de 2018, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Certo é que este Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, donde o prazo de 5 (cinco) anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Importante ressaltar que, ainda, que se aplicasse a referida regra prevista no § 4º do art. 150, do CTN, não haveria que se falar em decadência, relativamente aos meses de novembro e dezembro de 2017, uma vez que os Autuados foram regularmente intimados da lavratura do AI, em outubro de 2022.

Especialmente sobre a reformulação, ponto de contestação da Defesa, insta transcrever a análise conveniente do Fisco a respeito:

A questão não requer maiores delongas, simplesmente porque não ocorreram esses alegados acréscimos na reformulação do crédito.

Os períodos anteriores a janeiro de 2018 constantes do lançamento são novembro e dezembro de 2017. Nesses meses, a reformulação procedida resultou somente em redução do crédito tributário. Tal fato está evidenciado no Termo de Reformulação do Lançamento (pág. 189), cujo recorte abaixo registra:

(...)

Isso também pode ser confirmado no confronto entre o Anexo 1 original e o Anexo 1 reformulado, cujos recortes também destacamos abaixo: 1 – Anexo 1 Original:

(...)

2 – Anexo 1 Reformulado:

(...)

Ressaltamos também que nem mesmo na apuração analítica, constante do Anexo 2, houve acréscimo de valores em qualquer item de nota fiscal dos meses de novembro e dezembro de 2017. Não procede, portanto, a arguição de decadência parcial.

Acrescenta-se que a reformulação do crédito tributário promovida pelo Fisco, se deu na fase de tramitação do Processo Tributário Administrativo.

Note-se que tais retificações se deram unicamente em função das alegações apresentadas pela Defesa, na fase impugnatória, em face da ampla defesa concedida à Autuada.

Desse modo, não há que se falar em decadência do direito da Fazenda Pública no presente feito reformulado.

Abordando o mérito propriamente dito, a Autuada é responsável por substituição tributária pela retenção e recolhimento do ICMS devido a Minas Gerais, relativo às operações subsequentes com essas mercadorias que compõem os kits objeto da autuação, nos termos do Protocolo ICMS nº 54/17 (anteriormente Protocolo ICMS nº 191/09) 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 subseqüentes.

(...)

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	20.017.0 0	3305.10.00	Xampus para o cabelo	20.1	-	37,93
21.0	20.021.0 0	3305.90.00	Condicionadores	20.1	-	53,93

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 a parcela relacionada aos condicionadores (53,93%), reduzindo substancialmente (e de forma irregular) o valor do ICMS/ST.

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 subseqüentes:

(...)

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;

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;"

(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 (ICMS/ST-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;

Decreto nº 46.927/16

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

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

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

(...)

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

(Destacou-se e Grifou-se)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

### RICMS/02 - Parte Geral

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

(...)

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

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

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

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

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

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

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

Para justificar o procedimento descrito, a Defesa alega indivisibilidade dos kits e sua classificação fiscal como sortidos acondicionados para venda a retalho, conforme definição contida RGI 3 b) do SH e correspondente NESH.

No entanto, não lhe assiste razão.

Conforme o disposto no item X da Regra 3 b) da NESH, a caracterização dos sortidos mencionados em tal regra requer o preenchimento simultâneo de três condições/requisitos, constantes de suas alíneas “a”, “b” e “c”:

### NESH - Regra 3 b) :

(...)

X) De acordo com a presente Regra, as mercadorias que preenchem, **simultaneamente**, as condições a seguir indicadas devem ser consideradas como “apresentadas em **sortidos acondicionados para venda a retalho**”:

a) Serem compostas, pelo menos, de dois artigos diferentes que, à primeira vista, seriam suscetíveis de serem incluídos em posições diferentes. Não seriam, portanto, considerados sortido, na acepção desta Regra, seis garfos, por exemplo, para fondue;

b) Serem compostas de produtos ou artigos apresentados em conjunto **para a satisfação de uma necessidade específica ou o exercício de uma atividade determinada**;

c) Serem acondicionadas de maneira a poderem ser vendidas diretamente aos utilizadores finais sem reacondicionamento (por exemplo, em latas, caixas, panóplias).

(Destacou-se e Grifou-se)

Apesar de os kits da Autuada, em tese, serem passíveis de atender às condições “a” e “c” do item X da Regra 3 b), supra, o mesmo não ocorre em relação requisito da alínea “b”, que exige que a apresentação em conjunto das mercadorias atenda a uma **necessidade específica** ou proporcione o exercício de uma **atividade determinada**.

Isso porque o simples fato de os produtos serem vendidos de forma agregada, em uma embalagem conjunta, não significa que eles passaram a atender a uma finalidade específica diferente daquela que eles satisfariam isoladamente.

Assim, se o xampu tem a função primordial de limpar os cabelos e o condicionador de hidratar e selar os fios (como descrito na Peça de Defesa), isso ocorrerá tanto no uso isolado dos itens quanto no seu uso conjunto.

A Impugnante aduz que essa finalidade específica seria um “*tratamento capilar*”. No entanto, tratamento capilar é um termo genérico, que pode significar um sem-número de procedimentos (lavagem, hidratação, secagem, tingimento, clareamento, dentre outros), não individualizando qualquer necessidade específica.

De fato, ao contrário do que tenta fazer crer a Defesa, não há uma necessidade específica única que só possa ser atendida pelo uso conjunto de xampu e condicionador.

Além disso, conforme se extrai da Regra 3 b) da NESH, já transcrita, a caracterização de um kit como “sortido acondicionado para venda a retalho” pressupõe a necessária **utilização conjunta dos itens** que o compõe em uma **finalidade/necessidade específica, diversa daquela que seria obtida no uso individual de cada um dos produtos**, considerados isoladamente.

Entretanto, a venda dos produtos em questão sob a forma de kits não pressupõe, por si só, a sua utilização conjunta. Trata-se, antes de tudo de uma 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.

Xampu e condicionador são itens amplamente conhecidos e utilizados cotidianamente pelo público brasileiro em geral. É notório que, ao serem vendidos em

recipientes com volume superior ao que seria uma dose única, ficam à disposição para repetidas aplicações, em momentos diversos, que podem representar necessidades e usos diferentes. Inclusive pode haver usuários diferentes, por exemplo, num mesmo núcleo familiar, o que aumenta a possibilidade de aplicações diversas para o mesmo produto.

Forçoso concluir que o uso das mercadorias será determinado pelo consumidor, a cada momento de utilização, atendendo às suas condições particulares, de forma que os produtos podem ser aplicados tanto em conjunto como separadamente, ou até mesmo um deles em conjunto com produtos alheios aos kits comercializados pela Autuada, fabricados por outras indústrias.

O fato de que esses mesmos produtos dos kits também são vendidos separadamente (inclusive, em quantidades muito maiores do que em kits, como se pode ver no documento de págs. 183, trazido pela própria Autuada), evidencia que o uso conjunto dessas mercadorias não decorre de uma necessidade específica única, e nem é um requisito inafastável de eficácia do produto, como afirma a Defesa, tratando-se muito mais uma escolha discricionária do consumidor.

Noutro giro, ao sustentar a tese do necessário uso conjunto dos produtos que compõem o kit, a Impugnante aduz o fato de “...em geral, os itens constantes dos ‘kits’ não serem achados, na mesma volumetria, individualmente.” (págs. 69/69 dos autos).

No entanto, essa afirmação não é verdadeira.

Conforme destacado pelo Fisco no Relatório Fiscal Complementar (págs. 24): “conforme demonstrativo constante do Anexo 3 ao AI, do total de 29 kits objeto do levantamento, em 17 casos foram encontradas notas fiscais de saída dos produtos individualizados e na mesma volumetria. Em outros 12 kits, não foram encontradas vendas individualizadas na mesma volumetria, mas houve vendas em outra volumetria.”

Saliente-se que, apesar dessa pequena diferença de volumetria, para fins de apuração dos preços médios de venda, o Fisco realizou um cálculo proporcional (regra de três) a partir dos volumes do mesmo produto, de forma a encontrar o preço proporcional de cada item no kit.

A Impugnante também afirma que os itens dos kits caso separados, teriam sentido, utilidade, destinação e valor comercial completamente diversos.

Entretanto, mais uma vez a alegação contraria os fatos.

Não há nenhuma evidência concreta dessa completa diversidade entre as duas situações (venda individual ou em kits). O sentido, a utilidade e a destinação dos produtos são exatamente os mesmos em ambos os casos. Seja no uso isolado, seja no uso conjunto, o xampu vai exercer a função de limpeza e o condicionador, de hidratação e selagem.

Reitere-se, ainda, que os produtos dos kits também são normalmente vendidos de forma separada (isolada), e que nessa hipótese eles exercem exatamente as mesmas funções de quando são comercializados em conjunto.

A única parte indiscutivelmente verdadeira da mencionada afirmação é aquela em que a Defesa afirma que no kit há uma diferença no valor de comercialização. Isso porque quando a Autuada monta um kit de xampu e condicionador, dando-lhe um tratamento tributário irregular (inferior ao devido) conseguirá uma redução significativa no custo total dos produtos e, conseqüentemente, do seu valor comercial.

No entanto, por óbvio, essa redução de preços não tem natureza comercial, como se afirma, mas origina-se da própria infração tributária cometida, pois que baseada em supressão indevida do ICMS/ST-FEM e de parte do ICMS/ST incidentes sobre os condicionadores.

Em seu Aditamento à Impugnação, a Defesa insiste no argumento de que não haveria vendas individuais dos itens que formam os kits, afirmando que *“Afinal, se a prática comercial da L’Oréal envolve a comercialização dos ‘kits’ como produtos unitários, certo é que nem mesmo a própria empresa atribuiu preço aos produtos isolados constantes dos ‘kits’, razão pela qual é impossível que produza prova capaz de ilidir a presunção Fiscal.”* (págs. 203).

No entanto, a alegação é absolutamente frágil sob pelo menos duas perspectivas diferentes:

- é inconcebível que uma multinacional de alcance mundial como a L’OREAL não utilize técnicas de contabilidade básica para controlar os custos de fabricação e margens brutas de cada um dos seus produtos. Qualquer pequena indústria regional conhece e controla o custo de fabricação e a margem de lucro bruta de cada um dos itens que fabrica e comercializa, o que denota a incoerência do argumento;

- durante o período autuado, a Impugnante vendeu, de forma individualizada, os mesmos produtos que, quando agrupados, formaram os kits objeto da autuação. Essas vendas se deram com regularidade e aconteceram tanto com frascos de idêntica volumetria (a grande maioria das vezes), quanto em volumetria muito próxima, como se viu anteriormente.

Assim, nota-se que houve, antes de tudo, uma tentativa deliberada da Autuada de obstruir os trabalhos do Fisco, deixando de prestar as informações solicitadas.

Noutro giro, ao defender a utilização conjunta e complementar dos itens dos kits, a Impugnante cita diversas soluções de consulta exaradas pela Receita Federal do Brasil (RFB). São citadas as Soluções de Consulta COSIT n°s 98.283/21, 92.121/22 e 98.470/21, todas elas disponíveis para consulta na página eletrônica da RFB na internet.

No entanto, tais soluções de consulta não são capazes de infirmar quaisquer das conclusões do Fisco.

A SC n° 98.283/21 se refere a um kit para uso em aulas de estética que, à luz da NESH, não foi considerado pela RFB como um sortido acondicionado para venda a retalho, visto que a utilização citada pelo contribuinte (aprendizagem) não poderia ser considerada como uma atividade determinada, sendo antes um conceito

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

amplo, e porque nem sempre os elementos são utilizados em conjunto, conforme análise detalhada na resposta.

Também foi rejeitado o enquadramento das mercadorias como sortidos na SC nº 98.121/22, que tratou de itens referentes à composição de uma cesta de Natal, uma vez que, da mesma forma, a RFB entendeu que não estava presente a característica essencial de utilização conjunta dos itens em uma finalidade única específica.

Por fim, no caso da SC nº 98.470/21, a RFB admitiu o enquadramento do kit como sortido, à vista das especificidades da situação concreta ali detalhada, que em nada se assemelha com a hipótese dos autos.

Naquele caso, o kit, composto de bomba de extração de leite materno e apetrechos, demandava a utilização conjunta e complementar de todos os itens para atender a uma necessidade específica, qual seja, extrair o leite materno.

A Impugnante elenca outras 5 (cinco) soluções de consulta (além de repetir a SC nº 98.470/21), nas quais o enquadramento como sortido foi admitido pela RFB, à luz da situação concreta particular de cada caso.

Entretanto, em todos esses casos restou caracterizada a necessária utilização conjunta de todos os itens para o atendimento de uma necessidade específica ou para o exercício de uma atividade determinada, exatamente como exige a citada Regra 3 b), relativamente aos sortidos acondicionados para venda a retalho.

Contudo, em nenhum desses 5 (cinco) casos, os kits analisados pela RFB são formados por xampu e condicionador, como o lançamento em tela.

Assim, resta claro que em consultas que pretendam caracterizar um kit de mercadorias como sortido acondicionado para venda a retalho, a análise da RFB quanto à sua classificação é feita caso a caso, observando-se as nuances da situação concreta, o que torna difícil (senão impossível) estender as conclusões de uma resposta a produtos diferentes ou até mesmo a produtos semelhantes, tomados em um contexto ou uma destinação diferente.

Como bem destaca o Fisco, a Receita Federal do Brasil mantém em sua página eletrônica na internet um compêndio com ementas de milhares de consultas de contribuintes sobre classificação fiscal das mercadorias. Diversas delas se referem a sortidos, mas nenhuma a um kit formado por xampu e condicionador (NCM 3305.10.00 + 3305.90.00).

Ressalte-se que, apesar de não ter sido citada pela Defesa, em pesquisa constatou-se que há uma única solução de consulta da RFB envolvendo um kit que contém, **também**, xampu e condicionador (Solução de Consulta COANA nº 256/16), que trata de um kit de **3 (três)** produtos para “*alisar e reduzir o volume dos cabelos*”, destinado à utilização conjunta, em uma finalidade específica (alisar os cabelos), que só pode ser atingida com a utilização de todos eles. Observe-se o texto:

Solução de Consulta COANA nº 256/16

ASSUNTO: Classificação de Mercadorias

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

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

(Destacou-se e Grifou-se)

Contudo, nesse caso, a RFB entendeu que a união desses 3 (três) produtos decorre de uma necessidade específica, que só poderia ser atendida mediante o uso de todos eles, caracterizando o kit como um sortido acondicionado para venda a retalho, que deve ser classificado no Código NCM 3305.20.00.

É cediço que a competência para determinar o código NCM em que se classifica cada mercadoria no Brasil é da RFB.

No entanto, 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 pelo Contribuinte com base em sua própria interpretação das normas sobre o tema.

Como consequência, 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 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, apesar de realizar o procedimento há no mínimo 6 (seis) anos (a autuação inicia-se em 2017), o Contribuinte ainda 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 sensu*, pesquisando na página eletrônica da RFB por outras soluções de consulta relacionadas ao tema, como procedeu a 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 o Contribuinte.

Desse modo, não é cabível a pretensão da Autuada de tributar os dois produtos distintos como se fossem um só, devendo ser afastada também a alegação de que a Fiscalização estaria pretendendo criar “*requisitos adicionais*” para enquadramento dos kits como sortidos, desconsiderando a normatividade do SH.

Como bem destaca o Fisco no Relatório Fiscal Complementar, tendo em vista que formação do kit em comenta não configura a obtenção de produto novo, na acepção do conceito de “transformação” contido no art. 222, inciso II, alínea “c”, do RICMS/02, da mesma forma também não configurará produto novo na acepção dada pela Impugnante, de artigo único e indivisível com função autônoma em relação aos itens que lhe compõem. Observe-se o dispositivo citado:

RICMS/02 – Parte Geral

Art. 222. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

(...)

II - industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo, observado o disposto nos §§ 1º, 3º e 6º, tais como:

(...)

c) a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e da qual resulte um novo produto ou unidade autônoma (montagem);

Ressalte-se que, no âmbito da SEF/MG, a Superintendência de Tributação (SUTRI), órgão responsável por dirimir dúvidas relacionadas à aplicação da legislação tributária mineira, já se manifestou especificamente sobre um kit como o que está em discussão (xampu e condicionador), fabricado por outra indústria de cosméticos, conforme Consulta de Contribuintes nº 97/21, citada pela Impugnante.

O entendimento da SUTRI foi no sentido de que a classificação fiscal no âmbito estadual “*dependerá da classificação fiscal das mercadorias, conforme aplicação das normas federais*”. Além disso, a resposta é peremptória no sentido de que o enquadramento do mencionado kit como mercadoria unitária dependeria de classificação específica atribuída pela RFB, o que não ocorreu em relação às mercadorias da Autuada, como se viu. Observe-se a ementa e alguns excertos da citada consulta:

CONSULTA DE CONTRIBUINTES Nº 097/21

**ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - KIT DE MERCADORIAS** - A POSSÍVEL CLASSIFICAÇÃO DE KIT COMO PRODUTO NOVO E SUA CORRETA CODIFICAÇÃO DEPENDEM DE INFORMAÇÕES A SEREM OBTIDAS JUNTO À SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, ÓRGÃO COMPETENTE PARA TANTO. PARA SE DEFINIR SE A MERCADORIA PODE SER ENQUADRADA COMO UM PRODUTO NOVO OU UNIDADE AUTÔNOMA, É NECESSÁRIO QUE ELA APRESENTE FINALIDADE E CARACTERÍSTICAS ESPECÍFICAS DISTINTAS DAQUELAS ATRIBUÍDAS AOS ITENS QUE A COMPÕEM.

(...)

**RESPOSTA:**

Preliminarmente, cumpre destacar que essa Diretoria já se manifestou sobre tema semelhante ao apresentado na presente Consulta por ocasião da resposta à Consulta de Contribuinte nº 319/2014.

Na ocasião, restou esclarecido que **a possível classificação de kit como produto novo e sua correta codificação dependem de informações a serem obtidas junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB)**, órgão competente para dirimir dúvidas sobre classificação fiscal de mercadorias, como já afirmou a própria Consulente.

Caso o órgão supramencionado entenda que as mercadorias comercializadas pela Consulente não se caracterizam como produto novo (constituindo mero agrupamento de mercadorias, operação diversa da montagem prevista no art. 222, inciso II, alínea “c”, do RICMS/02) e, portanto, não estão sujeitas à reclassificação fiscal, os produtos deverão ser

descritos individualmente, sendo a tributação realizada conforme a classificação de cada um dos itens.

**Lado outro, se as mercadorias em análise forem consideradas como produto novo (resultante de operação de montagem prevista no dispositivo regulamentar supra), deverá a Consulente consignar no documento fiscal a respectiva descrição, atribuindo a classificação fiscal única determinada pela RFB e tributando as mercadorias de acordo com esta nova classificação.**

(Destacou-se)

Na mesma linha, o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais (CCMG) também já se manifestou pelo descabimento da classificação unitária de kits, com utilização da regra tributária de apenas uma das mercadorias, em situação semelhante à dos autos, como se pode ver no Acórdão nº 22.937/21/2ª:

ACÓRDÃO CCMG Nº 22.937/21/2ª

EMENTA

(...)

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST. CONSTATOU-SE A RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST RELATIVO A “KIT” DE PRODUTOS POR MEIO DA REGRA TRIBUTÁRIA DE APENAS UM DOS COMPONENTES, EM AFRONTA AO DISPOSTO NO § 16º DO ART. 42 DA PARTE GERAL, COMBINADO COM O ITEM 3, ALÍNEA B, DO INCISO I, DO ART. 19 DA PARTE 1 DO ANEXO XV, AMBOS DO RICMS/02. 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 - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA. CONSTATOU-SE A RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST REFERENTE AO FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA (FEM), EM AFRONTA AO DISPOSTO NO § 16º DO ART. 42 DA PARTE GERAL, COMBINADO COM O ITEM 3, ALÍNEA B, DO INCISO I, DO ART. 19 DA PARTE 1 DO ANEXO XV, AMBOS DO RICMS/02, E INCISO VI DO ART. 2º DO DECRETO Nº 46.927/15. EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, RELATIVO AO FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA (FEM) E DA CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS 22.937/21/2ª 2 MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II E § 2º, INCISO I, DA LEI Nº 6.763/75. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO. COMPROVADO NOS AUTOS A FALTA DE ATENDIMENTO A DUAS INTIMAÇÕES FISCAIS, O QUE RESPALDA A EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 54, INCISO VII, ALÍNEA “A” DA LEI Nº 6.763/75.**

DECADÊNCIA NÃO RECONHECIDA. DECISÃO UNÂNIME.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

DIANTE DO EXPOSTO, ACORDA A 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CCMG, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM REJEITAR AS PREFACIAIS ARGUIDAS. QUANTO À PREJUDICIAL DE MÉRITO, À UNANIMIDADE, EM NÃO RECONHECER A DECADÊNCIA DO DIREITO DA FAZENDA PÚBLICA DE FORMALIZAR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. NO MÉRITO, À UNANIMIDADE, EM JULGAR PROCEDENTE O LANÇAMENTO.

(GRIFOU-SE)

Conforme já dito, a base de cálculo da ST foi arbitrada pelo Fisco, mediante adoção do procedimento previsto no art. 13, § 27, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 53, incisos I e VI, do RICMS/02, ambos os dispositivos transcritos no tópico “Das Preliminares”.

Nesse arbitramento, o critério de valoração adotado pelo Fisco baseia-se na previsão do art. 54, inciso XI e § 4º, do mesmo RICMS/02, tendo sido tomados os valores das vendas dos produtos individualizados constantes das notas fiscais de saída emitidas pelo próprio Contribuinte.

Saliente-se que é equivocada a afirmativa da Defesa, no sentido de que “...a Fiscalização utilizou justamente a documentação fiscal da Empresa para realizar as presunções atinentes à fixação dos preços médios dos itens que compõem os ‘kits’. Ou seja, se se está diante de documentação fiscal regular e idônea, não há que se falar nas hipóteses do dispositivo supra.” (págs. 251).

As notas fiscais autuadas são diferentes das notas fiscais de saída utilizadas como fundamento para o arbitramento. Em comum entre elas, apenas que todas foram emitidas pela Autuada.

As notas fiscais objeto da autuação são aquelas que acobertaram saídas de “kits” compostos por xampu e condicionador, nas quais a base de cálculo do ICMS/ST foi apurada apenas pela regra tributária do xampu (com MVA de 37,93% e sem ICMS/ST-FEM), sob o equivocado entendimento de que esse kit seria um sortido acondicionado para venda a retalho.

Lado outro, as notas fiscais utilizadas para fins de arbitramento são aquelas que acobertaram saídas de xampu ou condicionador, considerados isoladamente, nas quais se respeitou a MVA específica de cada mercadoria (37,93% para xampu e 53,93% para condicionador) e se realizou a retenção do ICMS/ST-FEM incidente sobre os condicionadores.

Portanto, a afirmação da Defesa busca induzir a falsa percepção de que a Fiscalização teria utilizado a mesma informação que considerou irregular como base e fundamento fático para o arbitramento, o que não corresponde à realidade.

Também é importante destacar que o arbitramento realizado pelo Fisco não alterou os valores das operações de venda de kits praticados pela Impugnante. Assim, os valores das operações utilizados na apuração do crédito tributário são exatamente os mesmos que foram consignados nos documentos fiscais de saída de kits emitidos pela própria Autuada.

De fato, o arbitramento utilizou-se dos valores de saída individual dos xampus e condicionadores para identificar o **percentual de participação** desses dois itens no preço total cobrado pelo kit, de forma a se exigir a diferença de ICMS/ST e o ICMS/ST-FEM apenas sobre a parcela do preço referente ao condicionador, em perfeita sintonia com os fatos constatados e com a legislação de regência do imposto.

Em seguida a Defesa aduz que a Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75 não é aplicável nesse caso, porque não se trata de hipótese de descumprimento de obrigação acessória, mas sim de divergência interpretativa quanto à classificação fiscal das mercadorias, questão essa que diz respeito ao cumprimento da obrigação principal.

Acrescenta que a cobrança concomitante da multa isolada e da multa de revalidação representa “*bis in idem*”, o que não é admitido pela legislação. Acrescenta que não houve pluralidade de condutas infracionais, mas unicamente a utilização de critério diverso daquele considerado correto pela Fiscalização, o que impõe a cobrança de somente uma das penalidades previstas.

Conclui que as penalidades exigidas possuem natureza confiscatória, razão pela qual devem ser anuladas ou, pelo menos, reduzidas.

No entanto, razão não lhe assiste.

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:

## 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)

Como se pode ver na coluna F da planilha "Crédito Trib Consolid Reformulado" (Anexo 8 – págs. 241), 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, 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Por fim, mencione-se que a decisão prolatada “*parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 189/194*”, refere-se, na verdade, à procedência total do lançamento, na medida em que, com a reformulação, houve, na totalização dos valores mensais, pequeno incremento do valor do crédito tributário original.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 189/194. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Patrícia Dantas Gaia e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Wertson Brasil de Souza e Aleandro Pinto da Silva Júnior.

**Sala das Sessões, 27 de abril de 2023.**

**Ivana Maria de Almeida**  
**Relatora**

**André Barros de Moura**  
**Presidente / Revisor**

D