

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.013/25/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.004139625-96
Impugnação: 40.010159059-69
Impugnante: L'Oreal Brasil Comercial de Cosméticos Ltda
IE: 001003321.04-89
Proc. S. Passivo: André Mendes Moreira/Outro(s)
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – COSMÉTICOS/PERFUMARIA/HIGIENE PESSOAL – KIT DE PRODUTOS. Constatou-se a retenção e recolhimento a menor do ICMS/ST relativo a “kit” de produtos (xampu, condicionador e outras preparações capilares) 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 e art. 20, inciso I, alínea “b”, item 2 da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23. Corretas as exigências de ICMS/ST, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambos da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA – KIT DE PRODUTOS. Constatou-se a falta de retenção e recolhimento do ICMS/ST referente ao Fundo de Erradicação da Miséria (FEM) incidente nas operações internas com mercadorias previstas no art. 2º, inciso VI, do Decreto nº 46.927/15 e art. 2º, inciso V do Decreto nº 48.736/23. Não foram observadas as regras do art. 42, § 16 c/c art. 19, inciso I, alínea “b”, item 3 da Parte 1 do Anexo XV, ambos do RICMS/02 (e art. 11, § 6º c/c art. 20, inciso I, alínea “b”, item 2 da Parte 1 do Anexo VII, ambos do RICMS/23). Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS/ST relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria (ICMS/ST-FEM) e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre consignação, em documentos fiscais que acobertaram operações interestaduais com destino a contribuintes mineiros no período de abril de 2022 a dezembro de 2024, 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).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A infração decorre do fato de que o Contribuinte remetente, situado no estado de São Paulo, substituto tributário por força do Protocolo ICMS nº 36/09, deu saída em produtos distintos (xampus, condicionadores e outras preparações capilares) 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 nos autos do presente e-PTA, sob os seguintes argumentos, em apertadíssima síntese.

Alega preliminarmente a nulidade do Auto de Infração, ao entendimento de que a Fiscalização se embasou em presunções equivocadas e adotou base de cálculo ilegal.

No mérito, defende que:

- os produtos que integram os kits não podem ser tributados isoladamente, porquanto se caracterizam como “sortidos acondicionados para venda a retalho”, de acordo com RGI-3(b) (Regras Gerais do Sistema Harmonizado) para classificação de mercadorias;
- a metodologia de cálculo empregada pela Fiscalização não encontra previsão legal, razão pela qual reveste-se de ilegalidade;
- os valores autuados devem ser decotados, porque a sistemática de cálculo fazendária está eivada de ilegalidade e incorreção;
- em relação às multas aplicadas: (a) a multa isolada prevista no art. 55, VII, “c” da Lei nº 6.763/75 não pode ser aplicada em decorrência de mera divergência interpretativa; (b) a multa isolada aplicada no caso representa *bis in idem*; (c) as sanções aplicadas possuem natureza manifestamente confiscatória.

Por fim, a Impugnante requer a produção de prova pericial contábil ou, sucessivamente, a realização de diligência fiscal.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação nos autos, refuta as alegações da Defesa.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 212/247, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial requerida. No mérito, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

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

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

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

Alega que *“a segregação dos kits a partir do arbitramento de preços médios, tal como realizada pelo Fisco no Auto de Infração combatido, não encontra previsão legal – tanto em termos de autorização para o arbitramento, quanto em termos de utilização da metodologia”*.

Sustenta que, no caso em discussão, não estaria configurada nenhuma das hipóteses previstas no at. 53 do RICMS/02, visto que, como se depreende dos anexos do Auto de Infração, 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.

Afirma que tal conduta afronta os princípios da livre iniciativa e da livre concorrência (art. 1º, IV, e art. 170, *caput* e IV, da CRFB/88), estando a Administração Pública sujeita à estrita legalidade (art. 37 da CRFB/88).

Defende que *“ausente autorização legal explícita para o arbitramento realizado pela Fiscalização, faltam validade e eficácia a tal atividade administrativa, devendo-se reconhecer a nulidade da autuação”*.

Sustenta que o Auto de Infração seria nulo também porque a metodologia empregada, igualmente, não encontra fundamento no art. 54 do RICMS/02, visto que baseada em meras presunções, o que é inadmissível na seara tributária, conforme inteligência do art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN.

Defende a Impugnante que os kits são indivisíveis, sendo impossível determinar o preço isolado de cada item que os compõe, havendo somente um preço, qual seja, o da mercadoria unitária, isto é, do “kit vendido pela L’Oréal”. E, que, a Fiscalização acaba por presumir preços para itens que não podem ser precificados isoladamente, exigindo que a Impugnante produza prova negativa de mera suposição.

Alega que a sistemática de cálculo utilizada pelo Fisco incorreu em graves equívocos que maculam a autuação, notadamente por terem acabado por indevidamente aumentar eventual participação do condicionador nos “kits”. E que, tal equívoco configuraria erro de direito que macula a autuação em sua integralidade, porquanto não pode ser reduzido a mero equívoco formal, bem como, entende que tal equívoco não

poderia ser sanado no curso do processo tributário administrativo, haja vista a vedação à alteração jurídica dos critérios do lançamento tributário.

Observa-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 quanto à metodologia de apuração adotada pelo Fisco.

Contudo, tais argumentos se confundem com o mérito, e assim serão analisados.

Insta, entretanto, ressaltar que, ao contrário da afirmação da Impugnante, inexistente qualquer vício no presente lançamento que possa acarretar a sua nulidade.

Conforme relatado pelo Fisco, a autuação fiscal foi antecedida de procedimento fiscal exploratório, por meio do qual solicitou-se ao Contribuinte a informação quanto à composição de cada kit e quanto ao percentual de participação do valor de cada componente em relação ao valor total do kit. Em resposta, o Contribuinte informou os componentes, mas, quanto aos percentuais de participação, afirmou a impossibilidade de tal segregação e, alternativamente, informou percentuais com base na volumetria dos itens.

Como pontuado pelo Fisco, a não prestação das informações não se deu por impossibilidade de apuração, mas por deliberada negativa de apresentação dos elementos necessários ao levantamento fiscal, o que se enquadra perfeitamente na hipótese do citado inciso I do art. 53 do RICMS/02, e ainda, ao oferecer os percentuais de participação com base em outro critério (volumetria), a manifestação, no contexto do que foi solicitado, foi omissa e não apresentou credibilidade, resultando no enquadramento também no inciso VI do mesmo artigo, o que será detalhado quando se tratar do mérito propriamente dito.

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 (art. 21, incisos I e V do RICMS/23), todos citados no campo “Base Legal / Infringência” do Auto de Infração:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

RICMS/23

Art. 21 - 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;

(...)

V - 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. (Grifou-se).

Não procede o argumento de que a metodologia adotada pelo Fisco estaria baseada em presunções, visto que o critério de arbitramento tem fundamento no art. 54, inciso IX e § 4º do RICMS/02 (art. 22, inciso IX, § 4º do RICMS/23). *In verbis*:

RICMS/02

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.

RICMS/23

Art. 22 - Para o efeito de arbitramento de que trata o art. 21 deste regulamento, 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 art. 21 deste regulamento;

(...)

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

(...)

Portanto, não há que se falar em falta de previsão legal para o arbitramento e, tampouco, para a adoção da metodologia de apuração.

Ademais, cabe registrar que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 todos do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

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

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

Do Pedido de Prova Pericial

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, indicando os quesitos de págs. 72 dos autos. São eles: 1) *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, para fins de comparação, itens de igual volumetria;* 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;* e 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 “equívocos de apuração” alegados pela Defesa.

Segundo a doutrina “em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele

recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

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 na análise de mérito.

Destaque-se que os autos foram instruídos pela Fiscalização com planilhas elaboradas a partir dos documentos fiscais emitidos pela Autuada. As informações das notas fiscais de saída utilizadas no arbitramento constam dos autos (Anexos 2 a 4).

Verifica-se, portanto, que a discussão contida nesses quesitos pode ser resolvida a partir dos elementos constantes dos autos, sem a necessidade de uma prova pericial.

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas, nos termos do art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a”, do RPTA:

RPTA

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 abril de 2022 a dezembro de 2024, de base de cálculo da substituição tributária inferior à devida, o que resultou em retenção e recolhimento a menor do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, situado no estado de São Paulo, substituto tributário por força do Protocolo ICMS nº 36/09, deu saída em produtos distintos (xampus, condicionadores e outras preparações capilares) de forma agregada, como kits, utilizando as regras de tributação relativas a apenas um dos produtos (xampu).

Tratando-se de kits compostos por xampus e condicionadores ou outras preparações capilares, foi dado o tratamento tributário somente em relação aos xampus, cuja Margem de Valor Agregado (MVA) para o cálculo da base de cálculo da substituição tributária (ST) é de 37,93% (trinta e sete inteiros e noventa e três centésimos por cento), sendo que os condicionadores e outras preparações capilares têm MVA de 53,93% (cinquenta e três inteiros e noventa e três centésimos por cento), além de, diferentemente dos xampus, sujeitarem-se à incidência do adicional de alíquota a título de FEM.

A MVA original foi ajustada, considerando a diferença entre as alíquotas interna e interestadual, nos termos do § 5º do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02 e ao § 5º do art. 20 do Anexo VII do RICMS/23, conforme redações vigentes no período autuado.

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).

Inicialmente, cabe destacar que a Autuada é responsável por substituição tributária pela retenção e recolhimento do ICMS devido a Minas Gerais, relativo às operações subsequentes com as mercadorias que compõem os kits objeto da autuação, (xampus, condicionadores e outras preparações capilares) nos termos do Protocolo ICMS nº 36/09, c/c arts. 12 e 13 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 (e art. 13 e 14 do Anexo VII do RICMS/23):

RICMS/02

Anexo XV - Parte 1

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º As unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, por mercadoria ou grupo de mercadorias, são as identificadas nos seguintes capítulos da Parte 2 deste Anexo:

(...)

XX - Capítulo 20: Produtos de Perfumaria e de Higiene Pessoal e Cosméticos;

(...)

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.

RICMS/28

Anexo VII

Art. 13 - O estabelecimento industrial situado neste Estado ou nas unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, nas remessas das mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária relacionadas na Parte 2 deste anexo para estabelecimento de contribuinte deste Estado, é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e pelo recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes.

§ 1º - As unidades da Federação com as quais Minas Gerais tenha celebrado protocolo ou convênio para a instituição de substituição tributária, por mercadoria ou grupo de mercadorias, são as identificadas nos respectivos capítulos da Parte 2 deste anexo.

(...)

Art. 14 - A responsabilidade prevista no art. 13 desta parte 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.

As mercadorias envolvidas na autuação constam dos itens 17, 20 e 21 do Capítulo 20 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (corresponde ao Capítulo 20 da Parte 2 do Anexo VII do RICMS/23), conforme transcrição a seguir:

RICMS/02

Anexo XV - Parte 2

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

20. PRODUTOS DE PERFUMARIA E DE HIGIENE PESSOAL E COSMÉTICOS

Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária: 20.1 Interno e nas seguintes unidades da Federação: Alagoas (Protocolo ICMS 54/17), Amapá (Protocolo ICMS 54/17), Distrito Federal (Protocolo ICMS 54/17), Mato Grosso (Protocolo ICMS 54/17), Paraná (Protocolo ICMS 54/17), Rio de Janeiro (Protocolo ICMS 54/17), Rio Grande do Sul (Protocolo ICMS 54/17) e São Paulo (Protocolo ICMS 36/09).

15.0	20.015.00	3304.99.90	Outros produtos de beleza ou de maquiagem preparados e preparações para conservação ou cuidados da pele, exceto as preparações solares e antissolares	20.1	-	32,24
16.0	20.016.00	3304.99.90	Preparações solares e antissolares	20.1	RJ	32,24
17.0	20.017.00	3305.10.00	Xampus para o cabelo	20.1	-	37,93
18.0	20.018.00	3305.20.00	Preparações para ondulação ou alisamento, permanentes, dos cabelos	20.1	-	49,36
19.0	20.019.00	3305.30.00	Laquês para o cabelo	20.1	-	52,77
20.0	20.020.00	3305.90.00	Outras preparações capilares, incluindo máscaras e finalizadores	20.1	-	53,93
21.0	20.021.00	3305.90.00	Condicionadores	20.1	-	53,93

RICMS/23

Anexo VII - Parte 2

20. PRODUTOS DE PERFUMARIA E DE HIGIENE PESSOAL E COSMÉTICOS

17.0	20.017.00	3305.10.00	Xampus para o cabelo	20.1	37,93
18.0	20.018.00	3305.20.00	Preparações para ondulação ou alisamento, permanentes, dos cabelos	20.1	49,36
19.0	20.019.00	3305.30.00	Laquês para o cabelo	20.1	52,77
20.0	20.020.00	3305.90.00	Outras preparações capilares, incluindo máscaras e finalizadores	20.1	53,93
21.0	20.021.00	3305.90.00	Condicionadores	20.1	53,93

Ao comercializar essas mercadorias em forma de kits compostos por xampus e condicionadores ou outras preparações capilares, a Autuada aplicava a MVA da mercadoria xampu - 37,93% (trinta e sete inteiros e noventa e três centésimos por cento) para todo o valor do kit, deixando de observar a MVA específica para a parcela relacionada aos condicionadores, máscaras e finalizadores -53,93% (cinquenta e três inteiros e noventa e três centésimos por cento), 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, e art. 20, inciso I, alínea “b”, item 2, da Parte 1 do Anexo VII, do RICMS/23, que contêm as regras para a formação da base de cálculo da substituição tributária para mercadorias submetidas à sistemática da Margem

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de Valor Agregado (MVA), como se dá em relação ao xampu, ao condicionador e às outras preparações capilares:

RICMS/02

Anexo XV - Parte 1

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

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

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

(...)

3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquias 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;

RICMS/23

Anexo VII - Parte 1

Art. 20 - A base de cálculo do imposto para fins de substituição tributária é:

I - em relação às operações subsequentes:

(...)

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

(...)

2 - o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquias 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;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 e outras preparações capilares, na medida em que a legislação exclui apenas os xampus, preparados antissolares e sabões de toucador de uso pessoal da incidência desse adicional. Observe-se:

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;

(...)

(Grifou-se)

Entretanto, o ato de tomar dois ou mais produtos individualizados, 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 e §§ 6º e 7º do art. 11 do RICMS/23. Confira-se:

RICMS/02

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

RICMS/23

Art. 11 - As alíquotas do ICMS são as constantes:

(...)

§ 6º - 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 - AF a que estiver circunscrito demonstrativo do cálculo da alíquota do kit, segundo os critérios descritos nos incisos I e II.

§ 7º - O disposto no § 6º aplica-se também:

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

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

A Impugnante alega, que, especificamente no tocante aos kits compostos por xampus e condicionadores complementares, ou mesmo em relação aos kits que abarcam xampus, condicionadores e óleos ou máscaras complementares, a Empresa, em atenção às Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado e respectivas Notas Explicativas, classifica tais produtos de forma conjunta (*i.e.*, considerando-se o kit comercializado, e não os seus componentes individualizados), sujeitando-os à tributação dos xampus, em função do critério da essencialidade.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sustenta que a classificação fiscal de mercadorias fundamenta-se, dentre outros, nas Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, nas Regras Gerais Complementares do Mercosul (RGC) e nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) – estas, representam a interpretação oficial do SH oriunda da Organização Mundial das Alfândegas (OMA).

Assevera que a interpretação das normas que regulam a classificação fiscal de mercadorias é de competência da Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme art. 28, inciso XIX, do Decreto nº 11.344/23.

Aduz que, assim sendo, a classificação fiscal de mercadorias, inclusive para fins de ICMS, deve se sujeitar à normatividade federal, em sentido *lato* (art. 100 do CTN), sendo esse inclusive o entendimento manifestado pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais - SEFAZ/MG, que, em resposta à Consulta de Contribuinte nº 97/2021, afirmou-se, expressamente, que a classificação fiscal da mercadoria no âmbito estadual “dependerá da classificação fiscal das mercadorias, conforme aplicação das normas federais”.

Sustenta que, nesse sentido, pertinente frisar que a questão ora sob apreço já foi objeto de definição pela Receita Federal do Brasil (RFB), notadamente no bojo da Solução de Consulta COANA nº 256/2016, que, *“naquela oportunidade, analisou-se caso semelhante ao dos autos e concluiu-se que kit composto por xampu e creme deve ser submetido à RGI-3(b) – i.e., deve ser tributado como kit”*.

Defende a Impugnante que a destinação comercial da mercadoria é fundamental para determinar sua classificação fiscal, sendo certo que a suscetibilidade de ser comprada e vendida é o que caracteriza determinada mercadoria, e absolutamente relevante a motivação que tal mercadoria desperta no consumidor, o que, no seu entender, seria confirmado pela própria NESH (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado) que transcreve.

Segue dizendo que o Sistema Harmonizado privilegia a destinação comercial da mercadoria em detrimento de suas características físico-químicas, destacando que o SH nada mais é do que uma nomenclatura comum criada por operadores do comércio internacional – e que, como tal, jamais desnaturaria as mercadorias ao desconsiderar seus propósitos comerciais.

Entretanto, não lhe cabe razão, conforme restará demonstrado.

Vale ressaltar que a classificação fiscal de mercadorias deve obedecer às Regras Gerais do Sistema Harmonizado (SH) constantes das Notas de Seção e Capítulo da TIPI (Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados).

Destaca-se que é de exclusiva responsabilidade do contribuinte a correta classificação e enquadramento dos seus produtos na codificação da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM. Caso persistam dúvidas quanto às classificações e às descrições que têm por origem normas federais, deverá a Impugnante dirigir-se à Receita Federal do Brasil, por ser o órgão competente para dirimi-las.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No âmbito do exercício da competência de fiscalizar o ICMS, ao Fisco Estadual cabe aplicar e interpretar a legislação estadual relativa ao imposto e, também, a legislação federal pertinente, inclusive sobre classificação fiscal de mercadorias, nos termos do art. 196 do RICMS/02 (art. 161 do RICMS/23).

Insta destacar que, como pontuado pelo Fisco, os kits não têm uma classificação específica na NCM, tendo a Impugnante consignado nas notas fiscais de saídas a NCM 3305.10.00 (xampus) para tributação, que tem regras de tributação menos onerosas que as do condicionador e outras preparações capilares (cremes e óleos), ou seja, MVA menor e não incidência do adicional de alíquotas FEM.

No tocante ao teor das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, citado pela Defesa, essas não lhe permitem tal enquadramento.

Por oportuno, traz-se à colação as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado:

REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO

A classificação das mercadorias na Nomenclatura rege-se pelas seguintes Regras:

1. Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes:

2. a) Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que apresente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.

b) Qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, quer em estado puro, quer misturada ou associada a outras matérias. Da mesma forma, qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente por essa matéria. A classificação destes produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3.

3. Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

a) A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais

posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.

b) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 a), classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.

c) Nos casos em que as Regras 3 a) e 3 b) não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

4. As mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das Regras acima enunciadas classificam-se na posição correspondente aos artigos mais semelhantes.

(...)

(Grifou-se)

Da leitura das regras acima, verifica-se que a Regra 2.b dispõe que a classificação dos **produtos misturados** ou **artigos compostos**, dizendo que esta classificação efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3.

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).

(...)

(Grifou-se)

Observa-se que as mercadorias, para serem classificadas como “*apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho*” devem preencher, simultaneamente as seguintes condições : i) ser compostas de pelo menos dois artigos diferentes, os quais, à primeira vista, seriam suscetíveis de se incluir em posições diferentes; ii) devem ser apresentados em conjunto para satisfação de uma necessidade específica ou o exercício de uma atividade determinada, e iii) serem embaladas de maneira a serem vendidas diretamente aos utilizadores finais.

Não se questiona o primeiro e o terceiro requisito, visto que os kits são compostos de dois ou três produtos, os quais são classificáveis em posições específicas da NCM e encontram-se acondicionados de maneira a serem vendidos diretamente aos consumidores finais, sendo que estas saem da empresa industrial como kits, como informado pela Impugnante.

Entretanto, 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**.

A Impugnante defende que os kits em questão têm como finalidade geral o tratamento capilar (atividade em comum), sendo certo que cada tipo de kit tem um propósito específico, a ele intrínseco, relacionado aos diferentes tipos de cabelo, citando exemplos (fortalecer os cabelos; efeito detox, ação anti-oleosidade e sensação refrescante; específico para cabelos loiros; tratamento de cabelos secos e opacos; específico para cabelos danificados).

Diz que os propósitos específicos acima listados podem ser alcançados mediante o uso recomendado pelo fabricante, qual seja: o uso conjunto e complementar dos componentes do kit.

Entretanto, tais “propósitos” não se configuram em atendimento de uma necessidade específica ou o exercício de uma atividade determinada, como exigido no item “X” da Regra 3 b) da NESH, acima transcrito.

Na verdade, todos os xampus e condicionadores e outros produtos capilares, tem indicações de uso pelo fabricante, o que não se confunde com os requisitos para que sejam considerados como mercadorias “**apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho**”, de modo a sujeitar todos os produtos a uma mesma tributação, como no caso adotado pela Autuada, pela tributação dos xampus, em função “do critério da essencialidade”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como bem pontuado pelo Fisco, 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/máscara a 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.

Aponta o Fisco inconsistências na Impugnação, que jogam por terra o argumento de que os propósitos específicos somente podem ser alcançados mediante “o uso conjunto e complementar dos componentes do kit”, conforme trecho transcrito da Manifestação Fiscal:

(...) na página 48 do e-PTA, apresenta, como exemplo de kit, o Elseve Hidra Hialurônico e afirma, na página 49, que o xampu busca a limpeza dos cabelos e o condicionador/máscara, a hidratação e selagem da cutícula, afirmando, por fim, que o efetivo tratamento capilar requer a utilização conjunta e complementar de ambos os produtos.

Entretanto, realizando (no endereço eletrônico da empresa <https://www.loreal-paris.com.br/elseve/hidra-hialuronico/xampu-preenchedor-200ml>) uma simples consulta do xampu presente no suposto kit e dado como exemplo, pode-se perceber que esse xampu, além de promover a limpeza, também promove a hidratação e a selagem das cutículas, como pode ser visto:

(...)

Com isso, fica cristalino que a utilização apenas do xampu, em tese, traria os mesmos benefícios citados pela própria Impugnante, ainda que eventualmente em medida diferente, dispensando, caso o consumidor queira, a utilização do condicionador ou o utilizando para outras finalidades. Por esse motivo, logicamente por outros também, é que se encontram xampus e condicionadores sendo vendidos isoladamente.

Portanto, a comercialização conjunta de xampu e de condicionador, sob a forma de kit, configura uma estratégia com grande potencial de lesar o erário por promover indevida supressão de tributo, além de não atender a uma necessidade específica ou proporcionar o exercício de uma atividade determinada como demanda a Regra Geral de Interpretação – RGI nº 3-b do Sistema Harmonizado – SH e correspondentes notas explicativas – NESH.

(...)

(Grifou-se)

O Fisco traz outros exemplos às págs. 12/13 da Manifestação Fiscal, que demonstram, de forma clara, utilizando informações constantes na própria impugnação, que não merece fé a afirmação de que a mera junção, em uma embalagem, de xampu e condicionador, enquadra-se como sortidos acondicionados para venda a retalho, tendo como principal vantagem a redução da carga tributária e consequente dano ao erário.

Ressalte-se que a Impugnante desenvolve o argumento de que a finalidade específica, tratada no item X da Regra 3 b), seria o “tratamento capilar”, um conceito genérico, que pode envolver uma grande diversidade de procedimentos, conforme as características e desejos de cada indivíduo.

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/máscara.

Ademais, 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.

No entanto, a venda dos produtos em questão sob a forma de kits, como demonstrado anteriormente, utilizando o exemplo da própria Impugnante, não pressupõe, por si só, a 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.

Trata-se de produtos de amplo conhecimento e uso do público 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.

Ademais, o fato de que os mesmos produtos dos kits também são vendidos separadamente 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. Pode-se utilizar, como exemplo, os produtos da linha Elseve Hidra Hialurônico trazido pelo Contribuinte como se fosse um kit (xampu e condicionador), como pode ser observado no endereço eletrônico <https://www.loreal-paris.com.br/cuidados-com-o-cabelo/elseve/hidra-hialuronico> (transcrito à fl. 12 da Manifestação Fiscal), a qual contém vários produtos, não só xampu e condicionador.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No intuito de sustentar a correção da classificação dos kits como “sortidos acondicionados para venda a retalho”, a Impugnante sustenta que *“comercialmente, os kits em discussão são produtos distintos dos shampoos, condicionadores e cremes/óleos individuais”*, o que seria evidenciado por diversos fatores, como a caracterização de processo de industrialização pelo acondicionamento, a 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 *“em geral, os itens constantes dos kits não são achados, na mesma volumetria, individualmente”*.

Defende que outro fator relevante diz respeito ao fato de os kits serem assim apresentados ao longo de toda a cadeia produtiva/comercial, mantendo a sua unidade desde a fabricação até a entrega ao consumidor final, desde a unidade fabricante, que vende para a L’Oréal, que, por sua vez, os revende a varejistas, que farão as vendas aos consumidores finais. Portanto, seriam os kits mercadorias autônomas, que não podem ser comercializados de forma fracionada.

Entende que a utilização conjunta e complementar dos itens do kit visando a uma finalidade específica (tratamento capilar) é o elemento essencial capaz de ensejar a classificação dos kits como tal e de caracterizar *“sortidos acondicionados para venda a retalho”*.

Mais uma vez, não cabe razão à Impugnante.

No tocante à afirmativa de que *“...em geral, os itens constantes dos ‘kits’ não serem achados, na mesma volumetria, individualmente”*, esta não condiz com a verdade.

Conforme pontuado pelo Fisco, verifica-se da planilha constante do Anexo 3 do Auto de Infração que, do total de 116 (cento e dezesseis) kits objeto do levantamento, em 62 (sessenta e dois) casos foram encontradas notas fiscais de saída dos produtos com a mesma volumetria. E, nos outros 54 (cinquenta e quatro) casos, não foram encontradas vendas na mesma volumetria, mas houve vendas em outra volumetria bastante próxima (por exemplo, para um kit de xampu com 375 ml e condicionador de 170 ml (cento e setenta mililitros), foram tomadas como referência as vendas individuais de xampu de 400 ml (quatrocentos mililitros) e condicionador de 200 ml (duzentos mililitros).

Em razão dessa pequena diferença de volumetria, para fins de apuração dos preços médios, 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, conforme demonstrado no Anexo 3 ao AI (coluna “Observações” e notas explicativas ao final da planilha). Como no exemplo abaixo, retirada da aba “2023”:

Memória de cálculo exemplificativa (1º item desta nota explicativa):	
PREÇO MÉDIO DO SHAMPOO ELSEVE 400 ML =	35875,8 / 2556 = R\$ 14,04

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PREÇO MÉDIO DO SHAMPOO ELSEVE 375 ML =	375/400*R\$ 14,04 = R\$ 13,16
PREÇO MÉDIO DO CONDICIONADOR ELS 200 ML =	447321,72 / 51240 = R\$ 8,73
PREÇO MÉDIO DO CONDICIONADOR ELS 170 ML =	170/200*R\$ 8,73 = R\$ 7,42

PERCENTUAL DE PARTICIPAÇÃO NA COMPOSIÇÃO DO KIT:		
SHAMP OO =	13,16 / (13,16 + 7,42) = 63,9 %	
CONDIC IONADOR =	7,42 / (13,16 + 7,42) = 36,1%	

Dessa forma, mesmo nos 54 (cinquenta e quatro) casos, a pequena diferença de volumetria não modificou o fato de que o produto é idêntico e tem a característica de estar embalado em um recipiente com volume próprio para múltiplas utilizações, em diversos momentos diferentes, isoladamente ou em conjunto entre si ou com qualquer outro produto.

Ademais, ainda que os produtos (xampus, condicionadores, máscaras/óleos capilares) sejam acondicionados em kits, e serem assim apresentados ao longo de toda a cadeia produtiva/comercial, esse fato não é suficiente para lhes conferir a 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.

Tampouco se pode acatar a afirmativa de que os itens dos kits, “*caso separados, teriam sentido, utilidade, destinação e valor comercial completamente diversos*”.

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/máscara, dando-lhe um tratamento tributário irregular (inferior ao devido) conseguirá uma redução significativa no custo total dos produtos e, consequentemente, 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 e outras preparações capilares.

Noutra toada, alega a Impugnante que o Fisco mineiro teria desconsiderado toda a normatividade do Sistema Harmonizado para exigir a tributação individualizada dos itens componentes dos conjuntos, sob o argumento de que *“o simples fato de mercadorias distintas serem vendidas de forma agrupada não configura a obtenção de um novo produto”*, ao entendimento de que para que fosse possível a tributação única de kits, a reunião de seus componentes deveria resultar em um novo produto, com finalidade e características distintas daquelas atribuídas aos itens individualmente.

Sustenta que *“inexiste previsão legal (inclusive lato sensu) que exija a constituição de nova mercadoria para fins de caracterização de “sortidos acondicionados para venda a retalho”*.

Argumenta a Impugnante que a RGI-3 determina que, no caso de sortidos acondicionados para venda a retalho (dentre outras hipóteses), deve-se observar, primeiramente, o critério da essencialidade, pelo qual utiliza-se a classificação da mercadoria que conferir, ao sortido, a sua característica essencial.

Aduz que, para o que interessa ao caso, ora discutido, o pressuposto da RGI-3(a) e da RGI-3(b) é que os sortidos acondicionados para venda a retalho não encontrarão classificação NCM autônoma, razão pela qual revela-se pertinente a atribuição da classificação da matéria que lhe for essencial, em regra. Ou seja, as próprias Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado afastam a necessidade de que sortidos acondicionados para venda a retalho (ou kits) constituam mercadoria com NCM autônoma em relação aos seus componentes.

Cita exemplos abaixo, retirados da Coletânea dos Pareceres de Classificação adotados pela Organização Mundial das Alfândegas (OMA) às págs. 25/27 da Impugnação. Destaca mais uma vez a Solução de Consulta COANA nº 256/2016, que no seu entendimento, ao analisar caso semelhante ao dos autos, a RFB concluiu que kit composto por xampu e creme deve ser submetido à RGI-3(b).

Traz, ainda, no intuito de sustentar a sua tese, diversas Soluções de Consulta da COSIT (RFB) – que, no seu entendimento, teriam caráter vinculante para a administração federal e, especificamente na matéria de classificação fiscal, deveriam vincular também as administrações estaduais.

Mais uma vez, não lhe cabe razão.

Ao contrário do alegado, conforme se verifica do Relatório Fiscal Complementar, o Fisco afirma que os kits ora autuados não se enquadram como “sortidos acondicionados para venda a retalho”, considerando a definição contida na Regra Geral de Interpretação – RGI nº 3-b do Sistema Harmonizado – SH e correspondentes notas explicativas – NESH, uma vez que não foram preenchidos simultaneamente as três condições do item X das referidas notas explicativas, notadamente a constante de sua alínea “b”.

Como já exposto, tais produtos não se destinam ao atendimento de uma necessidade específica ou o exercício de uma atividade determinada, como exigido no item “X” da Regra 3 b da NESH.

Assim sendo, não desconsidera o Fisco as normas do Sistema Harmonizado, como quer fazer crer a Impugnante.

É certo que a formação do kit não configura, como registrado no relatório anexo ao AI, a obtenção de produto novo na acepção do conceito de transformação contido no art. 222, II, “c”, do RICMS/02 (idêntica redação no art. 185, inciso II, “c” do RICMS/23). Da mesma forma, também não configura produto novo, na acepção dada pela Impugnante, de artigo único e indivisível, com função autônoma em relação aos itens componentes, que ensejaria o seu pretendido enquadramento entre os sortidos acondicionados para venda a retalho.

Observe-se o dispositivo citado:

RICMS/02

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);

(...)

No tocante às **Soluções de Consulta da COSIT (RFB)**, citadas pela Impugnante, essas não são capazes de infirmar quaisquer das conclusões do Fisco.

A Impugnante cita trechos de soluções de consulta expedidas pela Receita Federal do Brasil – RFB/COSIT, afirmando que o raciocínio empregado nas Soluções de Consulta da COSIT deve ser aplicado ao presente caso, visto que, o xampu e o condicionador são utilizados de forma conjunta e complementar nos processos específicos de tratamento capilar, além de serem acondicionados em caixa única passível de venda aos consumidores finais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

São transcritos os trechos das seguintes Soluções de Consulta nº 98104/2021, 98251/2021, 98418/2021, nº 98470/2021, 98418/2021, 982017/2020, 98580/2019, nas quais o enquadramento como sortido foi admitido pela RFB, à luz da situação concreta particular de cada caso.

Entretanto, em todos os 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.

Observa-se que, em nenhum desses casos, os kits analisados pela RFB são formados por xampu e condicionador e outros produtos capilares, como no lançamento em tela, como se depreende a partir dos próprios trechos das consultas que foram transcritos pela Defesa, a seguir reproduzidos:

Solução de Consulta COSIT nº 98104/2021: a reunião de dispositivo descartável plástico e de solução fotossensibilizante à base de metoxsaleno ensejou a caracterização de kit, com sujeição à RGI-3(b), porque “ambos são utilizados de forma conjunta no procedimento de fotoférese terapêutica, e são acondicionados numa mesma caixa, passível de venda direta aos utilizadores finais.”

Solução de Consulta COSIT nº 98251/2021: constitui sortido acondicionado para venda a retalho, sujeito à RGI-3(b), maleta médica composta por diversos artigos diferentes “apresentados acondicionados em embalagem única para a venda a retalho, para a satisfação de uma necessidade específica (necessidades médicas distintas durante o voo)”.

Solução de Consulta COSIT nº 98470/2021: caixa composta por uma bomba de sucção a vácuo, seis absorventes descartáveis para seios, três copos para armazenamento de leite, cinco saquinhos descartáveis para armazenamento de leite e uma bolsa de transporte com isolamento térmico constitui sortido acondicionado para venda a retalho porque, a despeito de os artigos integrantes do conjunto terem naturezas distintas, “são utilizados para atender a uma necessidade específica: extrair leite do seio materno para futura oferta a bebês.”

Solução de Consulta COSIT nº 98418/2021: é um sortido acondicionado para venda a retalho kit composto por GPS, display de visualização com leitor biométrico, câmera de vídeo e de cabos de conexão, eis que “a mercadoria no seu todo se destina ao fim de monitorar veículo, aluno e professor, durante uma aula prática de direção veicular de autoescola.”

Solução de Consulta COSIT nº 982017/2020:

produto constituído por um aparelho elétrico aparador e barbeador de pelos faciais com motor elétrico incorporado, acompanhado de uma cabeça aparadora, uma cabeça barbeadora, três pentes intercambiáveis, uma escova para limpeza e uma pilha, acondicionado em embalagem plástica, é um kit sujeito à RGI-3(b), porque o conjunto “em análise é utilizado como aparador de barba e de outros pelos faciais (bigode, pescoço, costeletas, sobrancelhas, etc.), além de ser barbeador”.

Solução de Consulta COSIT nº 98580/2019:

é sortido acondicionado para venda a retalho sujeito à RGI-3(b) o produto composto por um aquecedor elétrico de mamadeiras, uma bolsa térmica, e duas mamadeiras de polipropileno de 260 ml com seus respectivos bicos de silicone, pois “os artigos combinados neste kit satisfazem à necessidade de realizar o aquecimento de mamadeiras, e manter este aquecimento durante o transporte.”

O mesmo se verifica dos exemplos trazidos às págs. 25/27 da Impugnação, retirados da Coletânea dos Pareceres de Classificação adotados pela Organização Mundial das Alfândegas (OMA). Verifica-se que em nenhum dos exemplos citados, os kits analisados são formados por xampu e condicionador e outros produtos capilares.

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 contexto ou destinação diferentes.

Como bem destaca o Fisco, a Receita Federal do Brasil (RFB) 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). Ou seja, embora a Impugnante ressalte a competência da RFB para solucionar questão dessa natureza, não acionou tal canal para afirmar seu entendimento.

No tocante à referida Solução de Consulta Coana nº 256/2016, citada pela Defesa, insta esclarecer 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 antirresíduos, e um condicionador para cabelos, na forma de emulsão contendo tensoativos catiônicos, silicone e outros ativos emolientes, sem enxágue, utilizado logo após o creme para alisar e reduzir o volume dos cabelos, para dar brilho e proteger os fios da ação do secador.

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

(...)

(Grifou-se)

Observa-se que a tentativa de equiparação, sob a alegação de que ambos representam uma “utilização conjunta e complementar”, desconsidera a intrínseca e fundamental diferença funcional e a essencialidade da utilização concomitante que caracteriza um verdadeiro kit para um fim específico, como o alisamento capilar.

Contudo, no caso analisado na referida Consulta, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

realizada pelo Contribuinte àquele órgão, não haverá espaço para que o Fisco estadual altere essa classificação.

Entretanto, 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. Em outras palavras, a classificação de todo esse kit na NCM de xampu é de inteira responsabilidade da Autuada e já foi corroborada pela RFB.

Cabe destacar que o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG deliberou nos Acórdãos 24.458/23/1ª e 24.475/23/1ª, tornando explícito o seu entendimento pela inaplicabilidade da Consulta COANA nº 256/16 ao caso de kit de xampu e condicionador.

Desse modo, não é cabível a pretensão da Autuada de tributar 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.

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.

(...)]

(Grifou-se)

Na mesma linha, o Conselho de Contribuintes 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 nos Acórdãos nº 22.937/21/2ª, 24.458/23/1ª, 24.475/23/1ª, 23.429/23/2ª e 23.430/23/2ª (estes últimos, em relação à mesma matéria e estabelecimento de mesma titularidade da Autuada):

ACÓRDÃO 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 REGRAS 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 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 PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

ACÓRDÃO: 24.458/23/1ª

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – COSMÉTICOS/PERFUMARIA/HIGIENE PESSOAL – KIT DE PRODUTOS. CONSTATOU-SE A RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS/ST RELATIVO A “KIT” DE PRODUTOS (XAMPU E CONDICIONADOR) EM RAZÃO DA UTILIZAÇÃO DA REGRA DE MVA DE APENAS UM DOS COMPONENTES (XAMPU), EM AFRONTA AO DISPOSTO NO ART. 19, INCISO I, ALÍNEA “B”, ITEM 3, DA PARTE 1 DO ANEXO XV, DO RICMS/02. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST, DA MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II E § 2º, INCISO I E DA MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO VII, ALÍNEA “C”, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA – KIT DE PRODUTOS. CONSTATOU-SE A FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO ICMS/ST REFERENTE AO ADICIONAL DE ALÍQUOTA DO FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA (FEM) INCIDENTE NAS OPERAÇÕES INTERNAS COM AS MERCADORIAS LISTADAS NO ART. 2º, INCISO IV, DO DECRETO Nº 46.927/15. NÃO FORAM OBSERVADAS AS REGRAS DO ART. 42, § 16, DA PARTE GERAL C/C ART. 19, INCISO I, ALÍNEA “B”, ITEM 3, DA PARTE 1 DO ANEXO XV, AMBOS DO RICMS/02. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. EXIGÊNCIAS DE ICMS/ST RELATIVO AO FUNDO DE ERRADICAÇÃO DA MISÉRIA (ICMS/ST-FEM) E DA MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II E § 2º, INCISO I, DA LEI Nº 6.763/75.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

ACÓRDÃO: 23.429/23/2ª

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IMPUGNANTE: L'OREAL BRASIL COMERCIAL DE COSMÉTICOS LTDA

IE: 001003321.02-25

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 – 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.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Noutro giro, alega a Impugnante que a sistemática de cálculo empregada pela Fiscalização para fins de imposição da tributação individualizada dos componentes dos conjuntos não encontra previsão legal.

Alega, que, frente à impossibilidade de segregação dos preços dos itens dos kits, a Fiscalização criou sistemática de cálculo concernente à atribuição de valor às suas partes por meio de suas supostas participações econômicas nos conjuntos – participações, vale dizer, estimadas a partir das médias gerais dos preços praticados pela L'Oréal na venda de produtos isolados reputados similares.

Sustenta que a Fiscalização, para fins de atribuição de peso aos itens dos kits, considerou condicionadores de volumetria inferior 200 ml (duzentos mililitros) à dos shampoos 400 ml (quatrocentos mililitros) – eis que, para a Fiscalização, o fato de os produtos dos kits terem volumetrias distintas exigiria que fossem considerados itens individuais também com volumetrias distintas. Contudo, tal premissa estaria equivocada, visto que os itens que compõem os kits não são equiparáveis aos produtos

isoladamente comercializados pela L'Oréal, notadamente porque, como já visto, os kits são mercadorias autônomas.

Entretanto, tais argumentos não merecem prosperar.

Conforme já dito, a base de cálculo da substituição tributária (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 (art. 21, incisos I e V do RICMS/23), os quais estão 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 (art. 22, inciso XI e § 4º, do RICMS/23), 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. (...) Veja-se que, se se está diante de documentação fiscal regular e idônea, não há que se falar nas hipóteses do art. 53 do RICMS/MG”*.

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, condicionador e/ou outras preparações capilares, 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 ou outras preparações capilares, considerados **isoladamente**, nas quais se respeitou a MVA específica de cada mercadoria (37,93% (trinta e sete inteiros e noventa e três centésimos por cento) para xampu e 53,93% (cinquenta e três inteiros e noventa e três centésimos por cento) para condicionador) e se realizou a retenção do ICMS/ST-FEM incidente sobre os condicionadores.

Assim sendo, não cabe a pretensão de induzir que a Fiscalização tenha utilizado a mesma informação que considerou irregular para servir de base ao arbitramento.

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. O arbitramento teve como efeito tão somente segregar, do valor total praticado pelo Contribuinte na venda do kit, o que se referia a um e a outro produto.

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/outras preparações capilares, em perfeita sintonia com os fatos constatados e com a legislação de regência do imposto.

Em relação aos cálculos realizados nesse procedimento de arbitramento, objetivamente, a Defesa apresentou uma questão que considerou incorreta e que aumentaria o valor atribuído ao condicionador em relação ao xampu, com consequente majoração nos valores de ICMS ST e FEM exigidos.

A questão diz respeito à alegação de que foram considerados itens com volumetrias distintas (condicionadores de 200 ml (duzentos mililitros), volume inferior ao dos xampus, de 400 ml (quatrocentos mililitros)), quando a comparação deveria ter equiparado itens com volumetrias iguais, haja vista a desaceleração do aumento dos valores em razão do aumento da volumetria, conforme exemplificado nas págs. 35 da Impugnação.

Como esclarecido pelo Fisco, da análise do Anexo 3 do AI, é possível perceber que há vendas conjuntas, por parte da Autuada, de um xampu com 375 ml e um condicionador com 170 ml (cento e setenta mililitros). Como já foi mencionado, dos 116 (cento e dezesseis) kits objeto do levantamento, em 54 (cinquenta e quatro) casos não foram encontradas vendas individuais dos itens na mesma volumetria, mas houve vendas em outra volumetria bastante próxima.

Diante disso, a apuração fiscal considerou como referência as vendas do xampu de 400 ml (quatrocentos mililitros) e do condicionador de 200 ml (duzentos mililitros), volumes estes mais próximos dos volumes dos itens nos kits, efetuando o cálculo, a partir dos volumes do mesmo produto, de forma a encontrar o preço proporcional de cada item no kit, conforme exposto e exemplificado anteriormente.

Entretanto, a Impugnante deseja que se utilize, por exemplo, o xampu de 400 ml (como referência para o xampu de 375 ml (trezentos e setenta e cinco mililitros) do kit), mas quer, também, que se utilize o condicionador com o volume de 400 ml (como referência para o condicionador de 170 ml (cento e setenta mililitros) do kit). Sendo que, evidentemente, é mais coerente utilizar o condicionador de 200 ml (duzentos mililitros), já que este é muito mais próximo ao condicionador de 170 ml (cento e setenta mililitros) constante no kit.

Ora, se o kit é formado por itens com volumes diferentes, de forma que um é quase a metade do outro, não há qualquer sentido lógico na pretensão da Defesa, de que sejam tomados como referência dois itens de volumes iguais (xampu de 400 ml (quatrocentos mililitros) e condicionador de 400 ml (quatrocentos mililitros)).

Dessa forma, não há dúvidas de que é muito mais lógico, racional e defensável o critério de arbitramento adotado pelo Fisco, que se utiliza dos itens individuais que possuem os volumes iguais ou mais próximos daqueles que compõem o kit, restando correto o não acolhimento da pretensão da Impugnante.

Diante de todo o exposto, não merece reparo o trabalho fiscal, sendo corretas as exigências fiscais.

No tocante às penalidades aplicadas, alega a Defesa que, ainda que a cobrança de ICMS/ST e FEM seja considerada legítima, a cobrança de multas e juros deveria ser afastada, conforme previsto no parágrafo único do art. 100 do CTN, visto que a Autuada seguiu, a todo tempo, as Regras Gerais de Interpretação do Sistema Harmonizado e as práticas reiteradas da Receita Federal – que, segundo entende, insere-se diretamente no âmbito da normatividade federal sobre o tema, e prepondera sobre quaisquer disposições estaduais em contrário.

Segue alegando que a Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75 não seria 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, visto 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 na legislação):

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

(...)

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

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

(...)

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

(...)

Registra-se que a Multa Isolada encontra-se dentro do limite previsto no inciso I do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75 (duas vezes o valor do imposto incidente na operação).

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.

Não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos da Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da mencionada lei (e do art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *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;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por fim, não há que se falar em aplicação do art. 100, parágrafo único, do CTN, visto que a infração praticada pela Autuada está plenamente caracterizada nos autos, inexistindo nas condutas infracionais levadas a efeito qualquer indício de observância de normas complementares às de regência do imposto:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. Assim, corretas as penalidades exigidas, que o foram na exata medida da legislação.

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

Também se encontram corretas as exigências fiscais relativas ao adicional de alíquotas de 2% (dois por cento) relativo ao Fundo de Erradicação da Miséria, conforme previsto no art. 12-A, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e art. 2º, inciso VI c/c art. 3º, inciso I, alínea “a”, ambos do Decreto nº 46.927/15, no período de **01/04/22 a 31/12/22**, e do art. 2º, inciso I c/c art. 3º, inciso I, alínea “a”, do Decreto 48.736/23, no período de **01/01/24 a 31/12/24**, responsabilidade essa que se aplica também nas hipóteses de substituição tributária. Confirma-se:

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 2026, 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:

Efeitos de 1º/01/2020 a 31/12/2023 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 8º, ambos da Lei nº 23.521, de 27/12/2019:

"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:

(...)

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;

Art. 3º O disposto no art. 2º:

I - aplica-se, também:

a) na retenção ou no recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, inclusive nos casos em que o estabelecimento do responsável esteja situado em outra unidade da Federação;

DECRETO Nº 48.736, DE 26 DE DEZEMBRO DE 2023 (MG de 27/12/2023)

Art. 2º - A alíquota do ICMS prevista na Parte 1 do Anexo I do Decreto nº 48.589, de 22 de março de 2023, que regulamenta o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, será adicionada de dois pontos percentuais na operação interna que tenha como destinatário

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consumidor final, realizada até 31 de dezembro de 2026, com as seguintes mercadorias:

(...)

V - perfumes, águas-de-colônia, cosméticos e produtos de toucador, assim consideradas todas as mercadorias descritas nas posições 3303.00, 3303.00.10, 3303.00.20, 33.04, 33.05, 33.06 e 33.07 da NBM/SH, exceto xampus, preparados antissolares e sabões de toucador de uso pessoal, preparações para higiene bucal ou dentária e fios dentais;

(...)

Art. 3º - O disposto no art. 2º:

I - aplica-se, também:

a) na retenção ou no recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, inclusive nos casos em que o estabelecimento do responsável esteja situado em outra unidade da Federação;

(...)

Art. 10 - Fica revogado o Decreto nº 46.927, de 29 de dezembro de 2015.

Art. 11 - Este decreto entra em vigor na data de sua publicação:

I - produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2024;

(...). (Grifos acrescidos).

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. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Patrícia Dantas Gaia e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Revisora), Vítor Rodrigues Pimentel e Wertson Brasil de Souza.

Sala das Sessões, 02 de julho de 2025.

Antônio César Ribeiro
Presidente / Relator

CSP