

Acórdão: 18.157/07/1<sup>a</sup> Rito: Ordinário  
Impugnação: 40.010117261-99  
Impugnante: Pentec Industrial Ltda  
Proc. S. Passivo: Aquiles Nunes de Carvalho/Outro(s)  
PTA/AI: 01.000151691-28  
Insc. Estadual: 567.177042.00-40  
Origem: DF/BH - 4

---

***EMENTA***

**BASE DE CÁLCULO – REDUÇÃO INDEVIDA – TANQUES DE RESFRIAMENTO DE LEITE.** Acusação fiscal de utilização indevida da redução da base de cálculo nas saídas de tanques de resfriamento de leite, não alcançados pelo benefício de que trata o Convênio 52/91, implementado no RICMS/96, Anexo IV, item 20, relacionado no Anexo XIII e mantido no RICMS/02, Anexo IV, Parte 1, item 16, e Parte 4, item 24.1. Exigência de ICMS, MR e MI prevista no art. 55, inc. VII, da Lei nº. 763/75, sobre a diferença apurada. Entretanto, no caso específico, a classificação do equipamento deve ser na posição NCM/SH 84.34. **Infração não caracterizada.**

**ALÍQUOTA DE ICMS – APLICAÇÃO INCORRETA – OPERAÇÃO INTERESTADUAL.** Constatado que a Autuada deixou de utilizar a alíquota interna em operação destinada à não contribuinte do imposto, localizado em outro Estado da Federação. Inobservância do disposto no parágrafo 1º, alínea “b”, art. 12, da Lei nº. 6763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Deve, ainda, ser considerada a redução da base de cálculo para aplicação da alíquota interna. **Infração parcialmente caracterizada.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

***RELATÓRIO***

**Da Autuação**

Foi constatado recolhimento a menor de ICMS no período de 01/01/2000 a 30/11/2004, apurado por meio de recomposição da conta gráfica, em decorrência da prática das seguintes irregularidades:

a) redução indevida da base de cálculo nas saídas internas e interestaduais de tanques de resfriamento de leite, não alcançados pela redução de que tratam o item 20 do Anexo IV, relacionado no Anexo XIII do RICMS/96, mantida no item 16 da Parte 1, e item 24.1 da Parte 4, ambos do Anexo IV do RICMS/02; sobre a diferença

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

exigem-se ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inc. VII, da Lei 6763/75;

b) aplicação incorreta da alíquota interestadual em operações destinadas a não contribuintes do imposto localizados em outros Estados, em razão da inobservância do disposto no §1º, alínea “b”, art. 12 da Lei 6763/75, exigindo-se, portanto, ICMS e Multa de Revalidação sobre a diferença entre a aplicação da alíquota interna (18%) e a interestadual destacada nos documentos, nos termos da reformulação de fls. 519/622 e demonstrativo de fls. 623/624.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por intermédio de representante legal, Impugnação às fls. 353/369, oportunidade em que foram anexados Nota Técnica para Produção do Tanque Resfriador/Homogeneizador (fls. 394/396), Atualização da Nota Técnica (fls. 397/425), Manual de Instalação dos Resfriadores/Homogeneizadores Pentec (fls. 426/437), Notas de Compra do Agitador Sirem (fls. 438/444), Notas Fiscais de Saídas – amostragem – de Vendas de Tanque com Certificado de Garantia e Instruções de Uso (fls. 445/469), Planilha contendo identificação da inscrição como PR dos adquirentes (fls. 470/484), Declaração da Embrapa (fl. 486), Outras declarações (fls. 487/493), Partes de Regulamentos de outros Estados da Federação (fls. 494/513).

Alega, em preliminar, a decadência em relação ao período de janeiro a novembro/2000. No mérito, aduz que o produto fabricado por ela, além de resfriar o leite o homogeneiza, deixando de ser um simples resfriador (posição 8418.69.0200) para ser um homogeneizador de leite (posição 8434.20.0100 da NBM/SH correspondente ao 8434.20.10 da NCM/SH). Requer, caso o crédito fiscal seja mantido, o cancelamento da multa mediante aplicação do permissivo legal constante no §3º, art. 53, da Lei 6763/75, e no final para que seja declarada a insubsistência do Auto de Infração.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em manifestação de fls. 1.586/1.622, refuta as alegações da defesa esclarecendo que, de acordo com as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias – NESH/NCM, os tanques de resfriamento de leite estão excluídos da posição 84.34 e incluídos na de nº. 84.18. Propõe que seja julgado parcialmente procedente o lançamento nos termos da reformulação de fls. 519/622 e demonstrativo de fls. 623/624.

### **Do Parecer da Auditoria**

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 1623/1631, concordando com o Fisco, opina pela procedência parcial do lançamento, conforme reformulação do crédito tributário efetuado pelo mesmo, demonstrada às fls. 623/624.

**DECISÃO**

Versa o presente contencioso sobre recolhimento a menor de ICMS no período de 01/01/2000 a 30/11/2004, apurado por meio de recomposição da conta gráfica, em face de redução indevida da base de cálculo nas saídas de tanques de resfriamento de leite, não alcançados pela redução de que trata o item 20 do Anexo IV, relacionado no Anexo XIII do RICMS/96, mantida no item 16 da Parte 1, e item 24.1 da Parte 4, ambos do Anexo IV do RICMS/02, bem como por aplicação incorreta da alíquota interestadual em operações destinadas a não contribuintes do imposto localizados em outros Estados em razão da inobservância do disposto no §1º, alínea “b”, art. 12 da Lei 6763/75.

Alega a Impugnante que as exigências fiscais relativas ao período de janeiro a novembro/2000 estariam alcançadas pela decadência, fundamentando seu entendimento no art. 150, § 4º, do CTN.

Todavia, o presente caso versa sobre constatação de irregularidades prejudiciais à correta apuração e pagamento do imposto devido, caracterizada pela utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo, bem como pela aplicação incorreta de alíquota nas operações especificadas, aplicando-se-lhe o prazo decadencial de cinco anos, nos exatos termos da regra descrita no inciso I do art. 173 do CTN, que dita como marco inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, em relação aos fatos geradores ocorridos no período mencionado, o marco inicial é o primeiro dia do exercício seguinte (01.01.2001) e tendo o Contribuinte sido intimado da lavratura do Auto de Infração em 21.12.2005 (fl.04), ou seja, dentro do prazo de direito da Fazenda, não procede à alegação de decadência do crédito tributário.

**Redução da base de cálculo nas saídas de tanques de resfriamento de leite.**

O objeto do trabalho fiscal consistiu na verificação da regularidade das operações de saídas internas e interestaduais de tanques resfriadores de leite, especificamente no que diz respeito à aplicação da base de cálculo e alíquota.

Segundo o Fisco, a mercadoria descrita nas notas fiscais, “Tanque de Resfriamento de Leite”, não corresponde ao código da NBM 8434.20.0100, atual NCM 8434.20.10, código atribuído pela legislação tributária aos aparelhos homogeneizadores de leite, e que a classificação fiscal do produto vendido estaria enquadrada na posição 84.18 da NBM, atual 84.18 da NCM, e, assim sendo, as operações não estariam contempladas pelo benefício da redução da base de cálculo.

A Impugnante se defende alegando “que o produto fabricado e vendido é um tanque resfriador e homogeneizador de leite” e que “por inabilidade técnica constou nas notas fiscais somente a expressão tanque resfriador de leite”, entretanto fez consignar nas mesmas a classificação fiscal correspondente, pois o produto “além de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

resfriar o leite principalmente o homogeneíza deixando de ser um simples resfriador de leite (posição **8418.69.02000** NBM/SH - posição **8418.69.20** atual NCM/SH) para ser um homogeneizador de leite – (posição **8434.20.0100** NBM/SH – posição **8434.20.10** atual NCM/SH)” (fl. 357), conforme consta nos documentos fiscais.

O cerne da controvérsia reside, portanto, no tocante à questão da redução da base de cálculo, na definição sobre a correta classificação fiscal do produto objeto das saídas e, por conseguinte, se essas operações estariam ou não alcançadas pela redução da base de cálculo a que se refere à legislação de regência.

O Convênio ICMS nº. 52/91, que concede redução da base de cálculo nas operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas, ao arrolar os produtos passíveis do benefício da redução da base de cálculo, especificou para o referido código (**8434.20.0100**) os aparelhos homogeneizadores de leite. Eis o teor da norma:

CONVÊNIO 52/91

Concede redução da base de cálculo nas operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas.

.....  
Cláusula primeira - Fica reduzida a base de cálculo do ICMS nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais arrolados no Anexo I deste Convênio, de forma que a carga tributária seja equivalente aos percentuais a seguir:

.....  
ANEXO I

CLÁUSULA PRIMEIRA DO CONVÊNIO ICMS 52/91

MÁQUINAS, APARELHOS E EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS

.....  
16. MÁQUINAS E APARELHOS PARA A INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS

16.01 Aparelhos homogeneizadores de leite  
8434.20.0100”

Nesse sentido, a legislação mineira prevê o benefício no item 20 do Anexo IV, nas saídas dos equipamentos relacionados no Anexo XIII, ambos do RICMS/96, o qual foi mantido no item 16 da Parte 1 e item 24.1 da Parte 4 do RICMS/02, que reproduziram, textualmente, o teor do Convênio 52/91.

A classificação fiscal dos equipamentos industriais, máquinas e aparelhos têm por base a Tabela de Incidência do IPI-TIPI que, por sua vez, adota a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nomenclatura Comum do MERCOSUL/Sistema Harmonizado - NCM/SH, constante do Decreto Federal nº. 2.376, de 12 de novembro de 1997, com alterações posteriores.

Na NCM/SH consta o seguinte:

**84.18** - Refrigeradores, congeladores ("freezers") e outros materiais, máquinas e aparelhos para a produção de frio, com equipamento elétrico ou outro; bombas de calor, exceto as máquinas e aparelhos de ar-condicionado da posição 84.15

8418.6 - Outros materiais, máquinas e aparelhos, para produção de frio; bombas de calor:

8418.69 - Outros

**8418.69.20** - Resfriadores de leite

**84.34** - Máquinas de ordenhar e máquinas e aparelhos para a indústria de laticínios.

8434.20 - Máquinas e aparelhos para a indústria de laticínios

**8434.20.10** - Para tratamento do leite"

As regras gerais de interpretação da NCM/SH constam do início da TIPI, de onde se extrai:

"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 Sub capítulos 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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: (GRIFOS)**

**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. (GRIFOS)

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."

Além das regras gerais de interpretação estabelecidas pela TIPI, o Decreto Federal nº 435/92, aprova as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias -NESCH, onde estabelece:

"Art. 1º São aprovadas as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, do Conselho de Cooperação Aduaneira, com sede em Bruxelas,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Bélgica, na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, anexas a este Decreto.

Parágrafo único. **As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado constituem elemento subsidiário de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e sub posições**, bem como das Notas de Seção, Capítulo, posições e sub posições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado, anexas à Convenção Internacional de mesmo nome." (GRIFOS).

As notas explicativas referidas acima - NESCH se encontram consolidadas no Anexo Único da IN 157/02, editada pela Secretaria da Receita Federal, datada de 10/02/2002.

Os equipamentos de que trata o Convênio 52/91, estão arrolados no Capítulo 84 da Seção XVI da referida Tabela cuja interpretação é orientada a partir das regras gerais de interpretação da NCM e das respectivas Notas Explicativas.

A correta classificação fiscal dos tanques resfriadores de leite pode ser obtida, inicialmente, a partir das notas explicativas do Capítulo 84, a saber: Na parte "Considerações Gerais", alínea "B", "Estrutura do Capítulo", temos:

"Seção XVI

Capítulo 84

CG

B.- **ESTRUTURA DO CAPÍTULO**

.....  
2) As posições 84.02 a 84.24 agrupam outras máquinas e aparelhos que nelas se classificam principalmente em razão da sua função.

3) As posições 84.25 a 84.78 agrupam máquinas e aparelhos que nelas se classificam principalmente em razão da indústria ou do setor de atividade que os utiliza.

Observa-se, portanto, que a classificação fiscal adotada pela Impugnante (84.34) está incluída na posição a que se refere à Nota 3, mas, no entendimento do Fisco, o enquadramento correto seria na posição 84.18, incluídas no grupo de que trata a Nota 2 acima.

Cabe aqui um histórico da origem do produto que pode ser extraída da minuciosa pesquisa feita pelo Auditor autuante (fls.1.601/1.620) e das informações da Impugnante.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Até 2002, o leite cru *in natura* destinado à industrialização nos laticínios era, na maior parte das fazendas brasileiras, colocado em latões recolhidos diariamente por caminhões, o que comprometia a qualidade do produto e onerava os custos. Com o advento da Portaria 56 do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, que instituiu o Programa Nacional de Melhoria de Qualidade do Leite, e considerando a necessidade de estabelecer medidas que normatizassem a industrialização de produtos de origem animal, foi aprovado o Regulamento Técnico para Fabricação, Funcionamento e Ensaio de Eficiência de Tanques Resfriadores de Leite a Granel, através da Instrução Normativa SDA/53 de 18/08/2002. E, como legislação complementar, foi editada a Instrução Normativa 51 de 18/09/02, que entre outras, estabelece regras a serem seguidas na construção dos Tanques Resfriadores de Leite.

Pode-se concluir que foi desenvolvido um produto específico para a armazenagem do leite no estabelecimento do produtor rural. A descrição do produto pode ser encontrada nas informações da Impugnante e também na pesquisa efetuada pelo Auditor autuante, donde se pode afirmar tratar-se de produto específico que só tem utilidade para a conservação do leite cru, para nenhum outro produto, daí sua aquisição ser destinada exclusivamente para a produção de leite. A exata função dos tanques de resfriamento de leite pode ser abstraída a partir do conceito atribuído pelo Regulamento para sua fabricação, Anexo I da mencionada Instrução Normativa SDA/53 de 18/08/2002, anexado pela Impugnante às fls. 405/422, donde se extrai:

#### 4. Definições:

Para os fins deste Regulamento Técnico Nacional, as seguintes definições serão aplicáveis:

4.1 Tanque Refrigerador de leite a granel: equipamento para refrigeração a granel e armazenagem a granel de leite cru fresco. (Destacamos)

(...)

4.5 Agitador: dispositivo para misturar o leite e promover transferência de calor e garantir distribuição uniforme da gordura do leite.

#### 6. Construção

##### 6.1. Instrução Geral

O tanque e os equipamentos associados deverão ser projetados (...). Também deverão ser construídos de forma a evitar qualquer contaminação do leite e qualquer corrosão dos materiais constitutivos e de maneira tal que a limpeza, desinfecção e inspeção sejam realizadas sem dificuldade."

Constata-se que os equipamentos fabricados pela Autuada possuem um dispositivo misturador (Agitador – fls. 438/444) que tem por função promover transferência de calor e garantir distribuição uniforme da gordura do leite. Além de



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

armazenar e refrigerar o leite preserva-o de modo uniforme, que pode ser também entendido como homogeneizado.

A documentação anexada pela Impugnante, compreendendo as notas técnicas e respectivas atualizações, manual de instalação, notas de compra do agitador e declarações fornecidas pela EMBRAPA e EMATER-MG, entre outras, demonstram que os equipamentos em questão atendem às exigências impostas pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, destacando-se a declaração da Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária – EMPRAPA, de 10.10.06 (fls. 486), onde denomina os produtos produzidos pela Impugnante de “tanques homogeneizadores e resfriadores de leite”.

O Estado de Minas Gerais, por sua vez, instituiu programa específico para fomentar a utilização de tais produtos, com linha de financiamento disponibilizada pelo Banco de Desenvolvimento de Minas Gerais – BDMG, (notícia anexada pelo Auditor atuante às fls. 1616), denominado “Minas Leite” e, em 2005 editou a Lei 15.956 introduzindo na Lei 6763/75 o parágrafo 34 em seu art. 12 (alterado posteriormente pela Lei nº 16.304/06), mostrando querer isentar do ICMS exatamente o mesmo produto em questão, adiante transcrito:

“§ 34 - Fica o Poder Executivo autorizado, na forma e nas condições previstas em regulamento, a reduzir para até 0% (zero por cento) a carga tributária nas operações internas promovidas por estabelecimento industrial, até 31 de dezembro de 2006, com equipamento destinado ao armazenamento de leite por estabelecimento de produtor rural (tanque de expansão).”

De todo o acima exposto, conclui-se que tal equipamento, por ser tão específico e ter sido criado para atender uma necessidade específica, deve ser classificado em razão do setor de atividade que o utiliza. Quem o utiliza são exclusivamente produtores rurais, com a finalidade de armazenar leite cru resfriado e homogeneizado. Tão específico é, que cabe a interpretação recomendada pela regra geral de interpretação do Sistema Harmonizado, acima citada, onde recomenda em seu item 3 que “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 de forma que a posição mais específica prevalece sobre a mais genérica”.

Assim, a classificação dos equipamentos em questão, na posição NCM/SH “**84.34** - Máquinas de ordenhar e máquinas e aparelhos para a indústria de laticínios; **8434.20** - Máquinas e aparelhos para a indústria de laticínio; **8434.20.10** – “Máquinas para tratamento do leite”, é mais apropriada, por ser mais específica, do que na posição NCM/SH “**84.18** - Refrigeradores, congeladores (“freezers”) e outros materiais, máquinas e aparelhos para a produção de frio, com equipamento elétrico ou outro; bombas de calor, exceto as máquinas e aparelhos de ar-condicionado da posição 84.15; 8418.6 - Outros materiais, máquinas e aparelhos, para produção de frio; bombas de calor; 8418.69 – Outros; **8418.69.20** - Resfriadores de leite”, mais genérica.

Deste modo, não está caracterizada a infração, podendo a Impugnante utilizar a redução de base de cálculo prevista no RICMS/96, Anexo IV, item 20, relacionado no Anexo XIII, mantida no RICMS/02, Anexo IV, Parte 1, item 16 e Parte 4, item 24.1.

**Aplicação de alíquota interestadual nas saídas para não contribuintes do ICMS**

A exigência relativa à aplicação incorreta da alíquota interestadual advém do descumprimento do disposto no §1º, alínea “b”, do art. 12 da Lei 6763/75. A própria Impugnante reconhece tal irregularidade na medida em que afirma que o produto “Tanque Resfriador de Leite” era destinado exclusivamente a produtores rurais, quer seja na condição de pessoa física ou jurídica.

Por ocasião da reformulação do trabalho, o Fisco excluiu as exigências referentes às operações nas quais a Impugnante comprovou a condição de contribuinte dos destinatários, prevalecendo às exigências relativas às operações destinadas a não contribuintes, conforme consta na observação contida nos próprios documentos “P.F não contribuintes do ICMS” (fls. 636/651 e 672/673), estando estes destinatários identificados pelo número de inscrição no CPF.

Nesse aspecto, ressalta-se que a dispensa do cumprimento de obrigação tributária de âmbito interno, de inscrever-se na repartição fiscal do Estado destinatário, não desobriga o contribuinte do Estado remetente de observar a legislação de âmbito geral fixada na Constituição Federal (art. 155, §2º, inciso VII, alínea “b”).

Logo, caracterizada a infringência à legislação tributária.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 519/624 e ainda, para: 1) excluir as exigências relativas à redução da base de cálculo; 2) em relação à aplicação da alíquota interna nas saídas interestaduais, conceder a redução da base de cálculo. Pela Impugnante sustentou oralmente o Dr. Aquiles Nunes de Carvalho e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marco Túlio Caldeira Gomes. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros José Francisco Alves (Revisor) e Antônio César Ribeiro.

**Sala das Sessões, 27/03/07.**

**Roberto Nogueira Lima**  
**Presidente**

**René de Oliveira e Sousa Júnior**  
**Relator**