

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.247/13/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000187553-20
Impugnação: 40.010133649-52
Impugnante: Yogolícia Gelateria Ltda - ME
IE: 001689517.00-06
Coobrigado: Nutrafood Ind. Com. Alimentos Ltda.
CNPJ: 07.601324/0001-24
Proc. S. Passivo: Élcio Fonseca Reis/Outro(s)
Origem: DF/Ubá

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - DESTINATÁRIO - CORRETA A ELEIÇÃO. Correta a manutenção do Sujeito Passivo (destinatário da mercadoria) no polo passivo da obrigação da tributária, nos termos do art. 22, §18 da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - PROTOCOLO/CONVÊNIO - MARGEM DE VALOR AGREGADO. Constatou-se o recolhimento a menor do ICMS/ST, em razão da utilização, no cálculo do ICMS/ST, de Margem de Valor Agregado (MVA) incorreta, devido pela entrada de mercadoria (preparados para fabricação de sorvete em máquina) listada no subitem 10.2 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, adquirida de estabelecimento situado em unidade da Federação (Rio de Janeiro) signatária do Protocolo ICMS 20/05. Exigência de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, §2º, I da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da citada lei, de acordo com o art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN. Entretanto, deve-se excluir a exigência da multa isolada em relação ao contribuinte substituído. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação, no período de fevereiro/11 a maio/11, de recolhimento a menor do ICMS/ST, em razão da utilização, no cálculo do ICMS/ST, de Margem de Valor Agregado (MVA) incorreta, devido pela entrada de mercadoria (preparados para fabricação de sorvete em máquina) listada no subitem 10.2 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, adquirida de estabelecimento situado em unidade da Federação (Rio de Janeiro) signatária do Protocolo ICMS 20/05.

Exigência de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, §2º, I da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da citada lei.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Foram eleitos para o polo passivo da obrigação tributária o contribuinte substituto tributário estabelecido no Estado do Rio de Janeiro, nos termos do art. 22, inciso II da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e da cláusula primeira do Protocolo ICMS 20/05, e o contribuinte mineiro substituído, conforme art. 22, §18 da citada lei c/c o art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Inconformado, o Sujeito Passivo (contribuinte substituído) apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 35/69, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 100/146.

DECISÃO

Das Preliminares

Da alegação de nulidade do lançamento

Alega a Impugnante a nulidade do lançamento, por entender que há uma total incongruência entre a descrição contida no relatório fiscal e os dispositivos constantes na Lei nº 6.763/75, no RICMS/02 e no Protocolo ICMS 20/05, invocados pela Fiscalização como violados.

Entretanto, razão não lhe assiste.

Cumpre destacar que a forma a ser cumprida pelo lançamento, que, efetivamente, é um ato administrativo adstrito à lei, encontra-se determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim determina:

SEÇÃO III

DA FORMALIZAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Art. 85. A exigência de crédito tributário será formalizada mediante:

(...)

II - Auto de Infração (AI), nas hipóteses de lançamentos relativos ao ICMS, ao ITCD, às taxas, e respectivos acréscimos legais, inclusive de penalidades por descumprimento de obrigação acessória;

(...)

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso.

Mencione-se que no Auto de Infração e nos seus anexos está esclarecido o procedimento fiscal que resultou na identificação da acusação fiscal, o período autuado, a legislação infringida, bem como o cálculo do ICMS/ST e das penalidades exigidas.

Conveniente mencionar que no caso dos presentes autos, a Autuada compreendeu a acusação formulada no lançamento e desenvolveu plenamente a defesa, não restando configurada hipótese de cerceamento de defesa.

Por estes fatos e fundamentos, a presente autuação preenche todos os requisitos indispensáveis, uma vez estar demonstrado que esta condiz com a realidade dos fatos, descreve correta e claramente a conduta das Autuadas tida como infracional e promove o adequado embasamento legal na peça lavrada, sendo indiscutível, por consequência, não ter havido qualquer cerceamento ao amplo direito de defesa, tendo sido plenamente atendidos todos os comandos previstos na legislação tributária para tal mister.

Assim, rejeita-se a arguição de nulidade do Auto de Infração.

Da prova pericial

Pede a Impugnante a produção de prova pericial, formulando os quesitos de fls. 67/68.

Todavia, o exame pericial no caso sob exame mostra-se absolutamente desnecessário, na medida em que os quesitos propostos têm respostas no conjunto probatório acostado aos autos e/ou na legislação de regência do imposto.

Assim, tem-se por desnecessária a perícia requerida.

Nesse diapasão, prescreve o art. 142, §1º, inciso II do 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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;

Portanto, indefere-se o pedido de prova pericial.

Do Mérito

É de bom alvitre esclarecer que as operações, objeto do lançamento, cuidam de vendas de mercadoria (*supermix ice co*) pela Autuada, situada no Estado do Rio de Janeiro, signatário do Protocolo 20/05, para o estabelecimento autuado mineiro.

Insta salientar que a partir do confronto entre o valor de ICMS/ST retido e recolhido e o apurado pela Fiscalização é que se elaborou o Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 12.

Frise-se que foram eleitos para o polo passivo da obrigação tributária o contribuinte substituto tributário, estabelecido no Estado do Rio de Janeiro, nos termos do art. 22, inciso II da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e da cláusula primeira do Protocolo ICMS 20/05 e o contribuinte mineiro substituído, conforme art. 22, §18 da citada lei c/c o art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Portanto, o cerne da presente contenda reside na exigência de ICMS/ST complementar da mercadoria autuada e acréscimos, tendo em vista seu recolhimento a menor.

Entende a Fiscalização que o produto "*supermix ice co*" enquadra-se no subitem 10.2 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, para o qual há a previsão de aplicação da MVA de 328%. Confira-se:

Subitem	Código NBM/SH	Descrição	MVA (%)
10.1	2105.00	Sorvete, inclusive sanduíche de sorvete	70
10.2	1805 1901 2106	Preparados para fabricação de sorvetes em máquina	328

Lado outro, entende a Impugnante que a mercadoria autuada enquadra-se no subitem 43.2.12 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, conforme redação vigente a época dos fatos geradores autuados, *in verbis*:

43.2.12	04.04	Soro de leite, mesmo concentrado ou adicionado de açúcar ou de outros edulcorantes; produtos constituídos por componentes naturais de leite, mesmo adicionados de açúcar ou de outros edulcorantes, exceto os relacionados no subitem 43.1.28	33
---------	-------	---	----

Alega a Impugnante que os preparados para a fabricação de sorvetes em máquina, listados no Protocolo ICMS 20/05, referem-se ao produto acabado transformado em sorvete do tipo italiano (gelato), expresso ou *soft*, pronto para

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consumo imediato, por procedimento simples que não exige incremento de quaisquer outros ingredientes, o que entende não ser o caso da mercadoria autuada.

Explica a Impugnante que foi o fornecedor quem enquadrou o produto “supermix com creme de leite, baunilha e chocolate concentrado” na NBM 04.04.9000.

Da análise dos documentos e argumentos carreados aos autos verifica-se assistir razão à Fiscalização, uma vez que o produto autuado enquadra-se no subitem 10.2 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, para o qual há a previsão de aplicação da MVA de 328%.

Registre-se, por oportuno, que a Fiscalização não ajustou a MVA utilizada no cálculo do imposto exigido tendo em vista que no período autuado o item 10 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 não constava no §5º do art. 19 da Parte 1 do referido Anexo. Confira-se:

Efeitos de 1º/03/2011 a 30/09/2011 - Redação dada pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 4º, III, ambos do Dec. nº 45.531, de 21/01/2011:

“§ 5º Nas operações interestaduais com as mercadorias relacionadas nos itens 5 a 8, 11, 14, 15, 18 a 24, 29 a 32, 36, 39, 41 e 43 a 48 da Parte 2 deste Anexo, quando o coeficiente a que se refere o inciso IV deste parágrafo for maior que o coeficiente correspondente à alíquota interestadual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de margem de valor agregado (MVA), esta será ajustada à alíquota interestadual aplicável, observada a fórmula “MVA ajustada = $\frac{[(1 + MVA-ST \text{ original}) \times (1 - ALQ \text{ inter}) / (1 - ALQ \text{ intra})] - 1}{100}$ ”, onde:”

Efeitos de 1º/01/2010 a 28/02/2011 - Redação dada pelo art. 1º, e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 45.252, de 21/12/2009:

“§ 5º Nas operações interestaduais com as mercadorias relacionadas nos itens 5 a 8, 11, 14, 15, 18 a 24, 29 a 32, 36, 39, 41 e 43 a 46 da Parte 2 deste Anexo, quando a alíquota interna for superior à interestadual, para efeitos de apuração da base de cálculo com utilização de margem de valor agregado (MVA), esta será ajustada à alíquota interestadual aplicável, observada a fórmula “MVA ajustada = $\frac{[(1 + MVA-ST \text{ original}) \times (1 - ALQ \text{ inter}) / (1 - ALQ \text{ intra})] - 1}{100}$ ”, onde:”

Observe que a Fiscalização juntou às fls. 19/20 dos autos cópia da embalagem do produto autuado, bem como informações sobre a sua utilização, extraídas do endereço eletrônico http://www.iceco.com.br/sorvete_expresso.html.

Consta em tal documentação que o produto autuado trata-se:

- de mistura para sorvete expresso, sorvetes *soft* e sorvete italiano;
- que encontra-se pronto para ser colocado na máquina, não exigindo pré-mistura nem pasteurizador;
- composto de: água, açúcar, glucose em pó, soro de leite em pó, maltodextrina, gordura vegetal, creme de leite, álcool de cereais, emulsificante mono e diglicerídeos de ácidos graxos, carboximetilcelulose sódica, goma guar, carragena, goma jatai, aromatizantes, etc.;
- produto líquido, em embalagem "Longa Vida Tetra Pak", com validade de seis meses;
- prático e direcionado a lojistas que desejam qualidade;
- enriquecido com creme de leite;
- cada 100 gramas (uma casquinha) possui apenas 140 calorias enquanto os sorvetes "de massa" possuem 290 Kcal.

Nesse diapasão, importante mencionar alguns excertos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH) concernentes às posições da NBM/SH 04.04 e 19.01, mencionadas nos subitens 10.2 e 43.2.12 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, nos quais é possível inferir que o produto autuado não se enquadra na posição NBM 04.04, como sustentado pela Impugnante. Examine-se:

Posição 04.04

04.04 Soro de leite, mesmo concentrado ou adicionado de açúcar ou de outros edulcorantes; produtos constituídos por componentes naturais do leite, mesmo adicionados de açúcar ou de outros edulcorantes, não especificados nem compreendidos noutras posições.

0404.10 - Soro de leite, modificado ou não, mesmo concentrado ou adicionado de açúcar ou de outros edulcorantes

0404.90 - Outros

(Texto oficial de acordo com a IN RFB nº 1.260, de 20 de março de 2012)

Esta posição abrange igualmente os produtos frescos ou conservados formados por constituintes naturais do leite, com composição diversa da do produto natural, desde que não sejam citados mais especificamente em outras posições da Nomenclatura. **A presente posição compreende assim os produtos dos quais tenham sido retirados um ou mais componentes naturais do leite e o leite ao qual tenham sido adicionados componentes naturais (por exemplo, para obter um produto de teor elevado em proteínas).**

Independentemente dos constituintes naturais do leite e dos aditivos mencionados nas Considerações Gerais do presente Capítulo, os produtos desta posição podem ainda ser adicionados de açúcar ou outros edulcorantes.

Os produtos em pó desta posição, por exemplo, o soro de leite, podem ser adicionados de pequenas quantidades de fermentos lácticos para serem utilizados em produtos de charcutaria ou como aditivos para alimentação de animais.

A presente posição **não compreende:**

(...)

d) As preparações alimentícias à base de constituintes naturais do leite, mas contendo outras substâncias cuja presença nos produtos do presente Capítulo não seja autorizada (em particular, posição 19.01).

(...)

Posição 19.01

19.01 Extratos de malte; preparações alimentícias de farinhas, grumos, sêmolas, amidos, féculas ou de extratos de malte, que não contenham cacau ou que contenham menos de 40 %, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas noutras posições; preparações alimentícias de produtos das posições 04.01 a 04.04, que não contenham cacau ou que contenham menos de 5 %, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas noutras posições.

1901.10 - Preparações para alimentação de crianças, acondicionadas para venda a retalho

1901.20 - Misturas e pastas para a preparação de produtos de padaria, pastelaria e da indústria de bolachas e biscoitos, da posição 19.05

1901.90 - Outros

(Texto oficial de acordo com a IN RFB nº 1.260, de 20 de março de 2012)

(...)

II. Preparações alimentícias de farinhas, grumos, sêmolas, amidos, féculas ou de extratos de malte, não contendo cacau ou contendo-o numa proporção inferior a 40%, em peso, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas em outras posições.

Esta posição compreende um conjunto de preparações alimentícias, à base de farinhas, grumos, sêmolas, amidos, féculas ou de extratos de malte, cuja característica essencial provenha destes constituintes, quer eles predominem ou não em peso ou em volume.

A estes diversos componentes principais podem adicionar-se outras substâncias, tais como leite, açúcar, ovos, caseína, albumina, gorduras, óleos, aromatizantes, glúten, corantes, vitaminas, frutas ou outras substâncias destinadas a aumentar-lhes as propriedades dietéticas, ou cacau **desde que** neste último caso, o teor em peso de cacau seja inferior a 40% calculado sobre uma base totalmente desengordurada (ver as Considerações Gerais do presente Capítulo).

Convém referir que estão, todavia, **excluídas** as preparações contendo mais de 20%, em peso, de

enchidos, carne, miudezas, sangue, peixe ou crustáceos, moluscos e outros invertebrados aquáticos ou de uma combinação desses produtos (**Capítulo 16**).

Na acepção desta posição:

A) Os termos “farinhas” e “sêmolas” designam não só as farinhas e sêmolas dos cereais do Capítulo 11, mas também, as farinhas, sêmolas e pós alimentícios de origem vegetal, qualquer que seja o Capítulo em que se incluam, tal como a farinha de soja. Todavia, estes termos **não abrangem** as farinhas, sêmolas e pós, de produtos hortícolas secos (**posição 07.12**), de batata (**posição 11.05**) ou de legumes de vagem secos (**posição 11.06**).

B) Os termos “amidos” e “féculas” compreendem os amidos e féculas não transformados e os pregelatinizados ou solubilizados, **com exclusão** dos produtos resultantes de uma decomposição mais profunda dos amidos ou féculas, tal como a dextrimaltose.

As preparações da presente posição podem ser líquidas, em pó, em grânulos, em pasta ou apresentar-se sob qualquer outra forma sólida, como fitas e discos.

Muitas vezes, estes produtos destinam-se quer à preparação rápida de bebidas, papas, alimentos para crianças, alimentos dietéticos, etc., por simples dissolução ou ligeira ebulição em água ou leite, quer à fabricação de bolos, cremes, pudins ou de preparações culinárias semelhantes.

Podem também constituir preparações intermediárias destinadas à indústria alimentar.

A título de exemplo, podem citar-se como preparações incluídas na presente posição:

- 1) As farinhas lácteas, obtidas por evaporação de uma mistura de leite, açúcar e farinha.
- 2) As preparações constituídas por uma mistura de ovos e leite, em pó, de extrato de malte e de cacau em pó.
- 3) O *racahout*, preparação alimentícia composta de farinha de arroz, de diversas féculas, de farinha de bolota doce, de açúcar e de cacau em pó, aromatizada com baunilha.
- 4) As preparações constituídas por uma mistura de farinhas de cereais com farinha de frutas, a maior parte das vezes adicionadas de cacau em pó, ou por farinhas de frutas adicionadas de cacau em pó.

5) O leite maltado e as preparações semelhantes constituídas por uma mistura de leite em pó e de extrato de malte, com ou sem açúcar.

6) Os *Knödel*, *Klöße* e *Nockerln*, contendo ingredientes, tais como sêmolas, farinhas de cereais, farinha de pão, gorduras, açúcar, ovos, especiarias, levedura, geléia ou frutas. Todavia, os produtos desta natureza à base de farinha de batata, classificam-se no **Capítulo 20**.

7) As massas preparadas, essencialmente constituídas por farinha de cereal adicionada de açúcar, gorduras, ovos ou de frutas (incluídas as que se apresentem enformadas ou modeladas na forma do produto final).

8) As pizzas não cozidas, constituídas por uma base de massa de pizza recoberta de diversos outros ingredientes, tais como queijo, tomate, azeite, carne, anchovas. As pizzas pré-cozidas ou cozidas são, todavia, classificadas na **posição 19.05**.

(...)

III. **Preparações alimentícias de produtos das posições 04.01 a 04.04 não contendo cacau ou contendo-o numa proporção inferior a 5%, em peso, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas em outras posições.**

As preparações desta posição podem ser distinguidas dos produtos das posições 04.01 a 04.04, pelo fato de conterem, além dos constituintes naturais do leite, outros ingredientes, cuja presença não é autorizada nos produtos daquelas posições. É assim que na posição 19.01 se classificam, por exemplo:

1) As preparações em pó ou líquidas para alimentação de crianças ou para usos dietéticos, cujo ingrediente principal seja o leite, ao qual foram adicionados outros ingredientes (por exemplo, flocos de cereais, levedura).

2) As preparações à base de leite, obtidas por substituição de um ou mais dos constituintes do leite (por exemplo, as gorduras butíricas) por uma outra substância (por exemplo, as gorduras oléicas).

Os produtos desta posição podem ser edulcorados ou conter cacau. **São excluídos**, todavia, os produtos com características de produtos de confeitaria (**posição 17.04**), os produtos contendo, em peso, 5% ou mais de cacau calculado sobre uma base totalmente

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

desengordurada (Ver as Considerações Gerais do presente Capítulo) (**posição 18.06**) e as bebidas (**Capítulo 22**).

Incluem-se também aqui as misturas e bases (por exemplo, pós) destinadas à preparação de sorvetes; são **excluídos**, todavia, os sorvetes à base de constituintes do leite (**posição 21.05**). Grifou-se.

Destaque-se que consta nas notas explicativas referentes à posição 19.01 da NBM que as preparações desta posição distinguem-se dos produtos das posições 04.01 a 04.04, pelo fato de conterem, além dos constituintes naturais do leite, outros ingredientes, cuja presença não é autorizada nos produtos daquelas posições.

Nesse sentido, cabe mencionar também que, segundo as notas explicativas da posição 04.04, classificam-se em tal posição os produtos dos quais tenham sido retirados um ou mais componentes naturais do leite e o leite ao qual tenham sido adicionados componentes naturais (por exemplo, para obter um produto de teor elevado em proteínas).

Assim, verifica-se que o produto autuado não pode ser classificado na posição da NBM 04.04, como entende a Impugnante, tendo em vista que ao leite são adicionados vários componentes não autorizados em tal posição, como o açúcar, gordura vegetal, creme de leite, álcool de cereais, emulsificante mono e diglicerídeos de ácidos graxos, carboximetilcelulose sódica, goma guar, carragena, goma jatai, aromatizantes, etc.

Corroborando ainda o entendimento da Fiscalização nos presentes autos a Solução de Consulta nº 11 de 28/03/06, dada pela Receita Federal do Brasil, na qual resta claro que o produto autuado enquadra-se na posição 19.01 da NBM. Confirma-se:

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 11 DE 28 DE MARÇO DE 2006

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

EMENTA: CÓDIGO TIPI - MERCADORIA 1901.90.90 – PREPARAÇÃO ALIMENTÍCIA CONTENDO LEITE PADRONIZADO, LEITE EM PÓ, AÇÚCAR, GORDURA VEGETAL, GLUCOSE DE MILHO, CREME DE LEITE, MISTURA PARA GELADOS COMESTÍVEIS, ENTRE OUTROS, COM AROMA ARTIFICIAL DE BAUNILHA OU AROMA ARTIFICIAL DE CARAMELO E DE CACAU, DESTINADO À FABRICAÇÃO DE SORVETE, ACONDICIONADO EM EMBALAGENS TETRA PAK DE 1 LITRO, DENOMINADA COMERCIALMENTE ICE CO. SOFT MIX.

Há a destacar-se que as Fichas Técnicas do produto autuado, juntadas pela Impugnante, não deixam dúvida de que o referido produto é utilizado na fabricação de sorvetes em máquina.

Ressalte-se que a substituição tributária será aplicável ao referido produto mesmo que a Autuada o utilize para a fabricação de sorvete também de outras formas,

bastando para tanto que o produto esteja classificado em código da NBM/SH citado em subitem da mencionada Parte 2 do Anexo XV e, cumulativamente, enquadrando-se na descrição contida no mesmo, independentemente do emprego que se venha a dar ao produto.

Nesse sentido, é o entendimento da Superintendência de Tributação da SEF/MG. Examine-se:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 233/2012

(...)

RESPOSTA:

1 e 2 – O Protocolo ICMS nº 20/05 foi incorporado ao Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais – Decreto Estadual nº 43.080/02 – que dispõe em seu Anexo XV, Parte 2, subitem 10.2, que o regime da substituição tributária aplica-se às mercadorias classificadas nas posições NBM/SH 1806, 1901 e 2106 descritas como “preparados para fabricação de SORVETE em máquina”.

A sujeição de qualquer mercadoria ao regime de substituição tributária está condicionada à implementação de duas condições: primeiro, a classificação da mesma no código NBM/SH citado e, segundo, o seu enquadramento à descrição consignada pelo Regulamento – vide Consulta de Contribuinte nº 078/2006.

Sendo que é de responsabilidade da Consulente a correta classificação e enquadramento de seus produtos na codificação da NBM/SH e que, em caso de dúvida, a mesma deverá dirigir-se à Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão competente PARA dirimir dúvidas sobre norma de origem federal.

A descrição contida no subitem 10.2, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02 é diferente da redação da NBM/SH para as posições 1806, 1906 e 2106, portanto, a regra da substituição tributária não abrange todas as mercadorias classificadas nestas posições (itens e subitens), mas somente aquelas que se enquadrem na descrição complementar realizada pela norma regulamentar.

Desta forma, conforme entendimento apresentado pela Consulente, nem todos os produtos classificados nas posições 1806, 1901 e 2106 da NBM/SH estão sujeitos imediatamente à substituição tributária em exame, mas somente aqueles que cumulativamente estejam classificados nestas posições e, ainda, constituam preparados que possam ser utilizados na fabricação de sorvetes em máquina, assim considerado o produto

acabado que, colocado em máquinas próprias, é transformado em sorvete para consumo imediato, conhecido como sorvete expresso, "soft" ou do tipo italiano. Ressalte-se que a substituição tributária será aplicável ao referido produto mesmo que o cliente da Consulente possa utilizá-lo para preparar o sorvete também de outras formas.

Neste sentido vide Consultas de Contribuintes nº 274/2010 e 231/2006.

(...)

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 274/2010

(...)

RESPOSTA:

(...)

Em relação aos produtos referidos pela Consulente, se corretamente classificados nas subposições 18.06, 19.01 e 21.06 da NBM/SH, há previsão de substituição tributária, nos termos do retrocitado Protocolo ICMS 20/05, caso possam ser caracterizados como preparados para fabricação de sorvetes em máquina, conforme descrição contida no subitem 10.2 da Parte 2 acima referida, ainda que o destinatário/usuário possa utilizá-los para preparar o sorvete também de outras formas.

À guisa de informação, em consulta ao sítio da própria Consulente na internet, verifica-se que os produtos “mix calda pronta soft” e “mix soft”, assim comercialmente denominados, guardam características para produção de sorvetes em máquinas, sendo, portanto, alcançados pela substituição tributária, conforme exposição acima.

(...)

Registre-se que a jurisprudência e as respostas de consultas citadas pela Impugnante em sua defesa não lhe socorre, tendo em vista que se referem à matéria prima (estabilizantes/emulsificantes/base para sorvete) utilizada na fabricação de sorvete ou não se tratam de produtos utilizados para preparação de qualquer tipo de sorvete, o que não é o caso do produto autuado.

Quanto à alegação da Impugnante de que o produto autuado sofre intenso processo de industrialização, há que se destacar, como bem mencionado pela Fiscalização, que a preparação de sorvetes em máquinas próprias **não caracteriza industrialização**, conforme inteiro teor da resposta à consulta formulada pela própria Impugnante à SUTRI/SEF/MG, cujo inteiro teor se transcreve:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 120/2011

(MG de 28/06/2011)

PTA Nº : 16.000402104-61

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONSULENTE : Yogolícia Gelateria Ltda.

ORIGEM : Ubá – MG

ICMS – INDUSTRIALIZAÇÃO – SORVETE – Nos termos do art. 18, § 2º, inciso I, da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, para fins de substituição tributária, a atividade de preparação de SORVETE não será considerada industrialização, visto que é realizada para atender à necessidade específica do cliente.

EXPOSIÇÃO:

A Consulente, microempresa optante pelo Simples Nacional, informa ter como atividade o comércio varejista de SORVETE.

Afirma que os insumos necessários para a produção do SORVETE são colocados na máquina, que transforma a pasta (matéria-prima) em SORVETE, o qual é servido diretamente ao consumidor final, dentro de suas próprias instalações.

Com dúvida quanto à aplicação da legislação tributária, formula a seguinte consulta.

CONSULTA:

1 – A atividade exercida pela Consulente caracteriza-se como industrialização, estando a venda ao consumidor final de SORVETE classificado na subposição 2105.00 da NBM/SH sujeita ao regime de substituição tributária (subitem 10.1 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02)?

2 – Esse tipo de atividade seria considerado industrialização, caso a Consulente exercesse outras atividades secundárias?

RESPOSTA:

1 e 2 – Em que pese a atividade da Consulente se revestir de características de industrialização, para fins de substituição tributária a atividade de preparação de SORVETE não será considerada como tal, visto que é realizada para atender à necessidade específica do cliente, conforme previsto no inciso I do § 2º do art. 18 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Assim, tanto nas operações com SORVETE (código NBM/SH 2105.00), quanto nas operações com preparados para fabricação de SORVETE em máquina (códigos NBM/SH 1806, 1901 e 2106) destinados ao estabelecimento da Consulente, a tributação dar-se-á mediante a sistemática da substituição tributária, consoante estabelecido no item 10 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, não havendo que se falar, portanto, em nova tributação relativamente às operações

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

promovidas pela Consulente diretamente ao consumidor final.

Esclareça-se, por fim, que a regra estabelecida pelo inciso I do § 2º do referido art. 18 deverá ser observada ainda que a Consulente exerça outras atividades secundárias. Grifos acrescidos.

Corretas, portanto, as exigências de ICMS/ST e da respectiva Multa de Revalidação em dobro, prevista no art. 56, inciso II c/c o disposto no § 2º, I da Lei nº 6.763/75.

No que tange à sujeição passiva da empresa fornecedora dos produtos autuados, saliente-se que decorre da sua condição de contribuinte mineira, nas operações com mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, para as destinatárias mineiras, nos termos do art. 22, inciso II da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e do Protocolo ICMS 20/05, celebrado entre os Estados de Minas Gerais e Rio de Janeiro.

Assim, em decorrência desta sua condição de contribuinte do ICMS/ST devido ao Estado de Minas Gerais, ela deve compor o polo passivo da obrigação tributária.

Por outro lado, corretamente foi eleita para o polo passivo da obrigação tributária a destinatária mineira das mercadorias sujeitas ao recolhimento do imposto por substituição tributária, na condição de responsável tributário, quando há descumprimento do dever legal por parte da alienante ou remetente das mercadorias, a teor do disposto no art. 22, §18 da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 22 - (...)

§ 18 - Nas hipóteses em que fique atribuída ao alienante ou remetente a condição de contribuinte substituto, não ocorrendo a retenção ou ocorrendo retenção a menor do imposto, a responsabilidade pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado. (Grifou-se)

Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02

Art. 15 - O estabelecimento destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, inclusive o varejista, é responsável pelo imposto devido a este Estado a título de substituição tributária, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição, não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto. (Grifou-se)

Importante notar, que sendo o remetente o contribuinte substituto, sua responsabilidade não é afastada com a responsabilidade solidária do destinatário, contribuinte substituído. Ambos respondem solidariamente pelo imposto não retido e não recolhido.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Traz-se à colação excertos do Acórdão nº 19.592/12/2ª, da lavra do ilustre Conselheiro Mauro Heleno Galvão, que com muita propriedade tratou sobre o tema:

Acórdão: 19.592/12/2ª Rito: Sumário

(...)

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – FALTA DE DESTAQUE DO ICMS/ST – OPERAÇÃO INTERNA – REMETENTE CONTRIBUINTE SUBSTITUTA – RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DA DESTINATÁRIA. Constatou-se nos autos que a Coobrigada com estabelecimento em Betim/MG vendeu mercadorias para a Autuada sem a retenção (destaque) do ICMS devido por substituição tributária. A remetente das mercadorias é a Contribuinte do ICMS/ST, por força de que a mercadoria é sujeita a substituição tributária interna e por protocolo com algumas unidades da Federação. A destinatária é responsável solidária com fundamento no art. 22, §§ 18, 19 e 20 da Lei nº 6763/75, por isso, respondem sem hierarquia e sem benefício de ordem pela obrigação tributária. Corretas as exigências de ICMS/ST e multa de revalidação em dobro. Lançamento procedente.

Decisão unânime.

(...)

No caso concreto, sob análise, a Contribuinte é a Votorantim de Betim/MG, pois, é para ela que nasce diretamente a obrigação de reter (destacar) o imposto devido por substituição tributária e pagá-lo.

Em outras palavras, ela, Votorantim, é contribuinte e não responsável, pois a obrigação nasce diretamente para ela.

Ela é contribuinte por obrigação própria, mas de fato gerador alheio. A condição de contribuinte substituta é definida pela norma de tributação.

Portanto, em qualquer hipótese, a Contribuinte-Votorantim deve figurar no Auto de Infração. (...)

Portanto, ela, a Votorantim, deve compor a sujeição passiva do lançamento tributário na qualidade de contribuinte substituta.

Quanto à destinatária mineira, ela é responsável solidária.

A condição de responsável tributária da destinatária decorre da regra do art. 22, §§ 18, 19 e 20 da Lei nº 6763/75, que prescreve:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Infere-se dos parágrafos supracitados que na hipótese de o contribuinte substituto não fazer a retenção ou fazê-la a menor é que surge a responsabilidade para o destinatário. E ele é responsável no sentido estrito, porque a sua obrigação decorre expressamente da lei.

E o destinatário é responsável solidário, porque a norma de responsabilidade o inclui na sujeição passiva sem excluir o contribuinte, cuja obrigação decorre da norma de tributação.

Observe-se que estas normas de responsabilidade solidária estão deslocadas do art. 21 da mesma lei, o que têm ocasionado dificuldades de sua análise.

Em síntese, o responsável tributário do art. 22 supracitado vem agregar a sujeição passiva junto com o contribuinte.

Desta forma, a OCV/MG é responsável solidária pela obrigação tributária em face de descumprimento de dever legal pela Votorantim, por isso, deve, também, compor o polo passivo da obrigação tributária.

Portanto, ambas, OCV/MG e Votorantim, respondem solidariamente pela obrigação, sem hierarquia ou benefício de ordem, como descrito no Auto de Infração. (Grifou-se)

Corroborando o entendimento acima externado a seguinte decisão do E. TJMG:

EMENTA: TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - MANDADO DE SEGURANÇA - COISA JULGADA - INOCORRÊNCIA - QUADRO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICADO - RESPONSABILIDADE DO SUBSTITUTO - SOLIDARIEDADE COM O SUBSTITUÍDO - LEGALIDADE. - (...)

- 3 - A RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUBSTITUTO E DO SUBSTITUÍDO PELA RETENÇÃO E CORRETO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO ESTADUAL ENCONTRA-SE EM CONSONÂNCIA COM O ART. 124, INC. I, DO CTN. - 4 - AGRAVO RETIDO NÃO-CONHECIDO E APELAÇÃO NÃO-PROVIDA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.05.631359-6/002 - COMARCA DE BELO HORIZONTE - APELANTE(S): GLAXOSMITHKLINE BRASIL LTDA - APELADO(A)(S): FAZENDA PÚBLICA ESTADO MINAS GERAIS - RELATOR: EXMO. SR. DES. EDGARD PENNA AMORIM.

Destaque-se que também foi exigida a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, nos termos do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN:

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:

Efeitos de 1º/11/2003 a 31/12/2011 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/2003:

“VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;”

(...)

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; (Grifou-se).

(...)

Entretanto, tem-se que o dispositivo legal que respalda a exigência do ICMS/ST e a respectiva multa de revalidação em relação ao contribuinte substituído (art. 22, §18 da Lei nº 6.763/75), não alcança a exigência da multa isolada por falta da retenção do ICMS/ST, pelo que deve-se excluir a exigência da penalidade em relação à Impugnante.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Também em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir a multa isolada em relação ao sujeito passivo Yogolícia Gelateria Ltda - ME. Vencido, em parte, o Conselheiro Rodrigo da Silva Ferreira (Relator), que o julgava improcedente. Designada relatora a Conselheira Maria de Lourdes Medeiros (Revisora). Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Alessandra Sampaio Nascimento e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além da signatária e do conselheiro vencido, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 13 de junho de 2013.

Maria de Lourdes Medeiros
Presidente / Relatora designada

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	21.247/13/1ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000187553-20	
Impugnação:	40.010133649-52	
Impugnante:	Yogolicia Gelateria Ltda - ME	
	IE: 001689517.00-06	
Coobrigado:	Nutrafood Ind. Com. Alimentos Ltda.	
	CNPJ: 07.601324/0001-24	
Proc. S. Passivo:	Élcio Fonseca Reis/Outro(s)	
Origem:	DF/Ubá	

Voto proferido pelo Conselheiro Rodrigo da Silva Ferreira, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

O presente voto tem por base o acórdão proferido pelo E. TJMG no processo de nº 1.0251.07.021693-1/001, cujo teor passa a fazer parte integrante deste voto vencido, tendo em vista a identificação de interpretação com a deste Conselheiro:

APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES COM SORVETES E PREPARADOS PARA SUA FABRICAÇÃO EM MÁQUINA. DISTINÇÃO DA BASE PARA SORVETES. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.- O Protocolo ICMS 20/05 ao se referir a preparados para a fabricação de sorvete em máquina, se refere ao produto acabado transformado em sorvete do tipo expresso, soft ou italiano, pronto para consumo imediato, por procedimento simples que não exige outros ingredientes.- O regime de substituição tributária não se aplica em relação às operações de comercialização de base para sorvetes que, para chegar ao produto final, necessita de outros ingredientes, além de processo complexo e mais demorado. - Recurso improvido. (Apelação Cível 1.0251.07.021693-1/001, Relator(a): Des.(a) Heloisa Combat , 7ª CÂMARA CÍVEL, julgamento em 24/06/2008, publicação da súmula em 29/08/2008)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Verifica-se que a discussão nos presente autos não diz respeito à ocorrência da substituição da tributária (ICMS/ST), mas à identificação da MVA adequada ao caso.

Em relação a operações interestaduais com sortes e preparados para fabricação de sorvete em máquina, realizadas entre estabelecimentos localizados nos Estados de Minas Gerais, Paraná, Rio de Janeiro e São Paulo, foi firmado pelo Protocolo ICMS nº 20/05 que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas saídas subsequentes realizadas por estabelecimento atacadista ou varejista seria do estabelecimento industrial ou importador, na qualidade de sujeito passivo por substituição.

Impõe-se à Remetente/Coobrigada, destarte, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS das operações subsequentes realizadas pela destinatária/Autuada das mercadorias, com a MVA de 328% se caracterizado esse produto como preparado para fabricação de sorvete em máquina, ou 33% se caracterizado o produto no subitem 43.2.12 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

A solução do conflito deve partir do pressuposto de que a substituição tributária é forma de exceção à regra de responsabilidade do contribuinte que realiza o fato gerador. Por esse motivo, as normas de substituição tributária devem ser interpretadas restritivamente.

Ademais, para que não se instaure situação de insegurança em relação ao dever de recolher o tributo, todos os elementos que compõem a obrigação tributária, inclusive quanto à identificação do sujeito passivo, devem resultar de previsão expressa da lei, sob pena de afronta ao princípio da legalidade.

Pois bem. No caso, nos termos do Convênio supra mencionado, a responsabilidade tributária se limita às operações de preparados para a fabricação de sorvete em máquina, não abrangendo, portanto, outros ingredientes que possam ser utilizados para obter o mesmo produto.

Da expressão incluída no Convênio se identifica que o bem que sujeita à substituição é uma mistura pronta, ou seja, que pode ser convertida em sorvete sem a necessidade de acréscimo de outros produtos.

Precisamente nesse sentido a Secretaria de Estado de Fazenda do Estado de Minas Gerais esclareceu em resposta à consulta nº 231/2006 que é considerado como preparado para fabricação de sorvete em máquina *"o produto acabado que, colocado em máquinas próprias, é transformado em sorvete para consumo imediato, conhecido como sorvete expresso, 'soft' ou do tipo italiano"*.

Em relação ao produto comercializado pelo embargante, os laudos de análise de aplicação técnica de produtos que acompanharam a impugnação descrevem que submetidos ao processo de industrialização pode-se elaborar sorvetes ou outros produtos, exigindo a mistura e a homogeneização dos ingredientes de acordo com o produto desejado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, o produto consiste em matéria-prima para a fabricação de sorvete e outras sobremesas, conferindo cor, sabor, auxiliando na estrutura, textura e na apresentação do produto final.

Da instrução processual evidencia que não basta a adição de água ao pó comercializado para que, em máquina própria, se converta em sorvete pronto para consumo imediato, exigindo-se, ao contrário, várias fases de constituição e a adição de outros ingredientes, não podendo o Fisco se basear em mera informação constante no *site* do fornecedor, mas sim das provas efetivamente elaboradas e apresentadas no processo.

Diante de todas essas distinções, entendo não estarem demonstradas as pretensões fiscais colocadas no presente PTA, pelo que julgo improcedente o lançamento fiscal.

Sala das Sessões, 13 de junho de 2013.

**Rodrigo da Silva Ferreira
Conselheiro**