

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.507/20/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001397454-73
Impugnação: 40.010149105-01
Impugnante: Arcos Dourados Comércio de Alimentos Ltda
IE: 367593639.27-84
Proc. S. Passivo: Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli/Outro(s)
Origem: DFT/Juiz de Fora

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – INTERNA E PROTOCOLO. Constatado que a Autuada, cadastrada sob CNAE 5611203 (Lanchonetes, casas de chá, de sucos e similares), deixou de recolher o ICMS devido por substituição tributária, nas aquisições de mercadorias sujeitas à ST (constantes da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02), provenientes de outras unidades da Federação, nos termos dos arts. 14, 15 e 46, inciso II, do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação (MR) simples, prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, quando a mercadoria é sujeita à ST/Interna, ou em dobro, prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, quando a mercadoria é sujeita à ST/Convênio/Protocolo. Deve-se, contudo, adequar a MVA aplicada na apuração das exigências fiscais relativas ao produto “bebida láctea”, adotando o percentual de 30% (trinta por cento). Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação refere-se à constatação de que a Autuada, cadastrada sob CNAE 5611203, que se refere a “Lanchonetes, casas de chá, de sucos e similares”, deixou de recolher, no período de outubro de 2014 a junho de 2019, o ICMS devido por substituição tributária, nas aquisições de mercadorias constantes da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, provenientes de outras unidades da Federação, nos termos dos arts. 14, 15 e 46, inciso II, do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação (MR) simples, prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, no caso de mercadoria sujeita à ST/Interna, ou em dobro, prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, quando a mercadoria se sujeita à ST/Convênio/Protocolo.

Os Protocolos de ICMS que foram consignados no Auto de Infração para fins de aplicação da MR em dobro são Protocolo ICMS nº 21/91, Protocolo ICMS nº 20/05, Protocolo ICMS nº 28/09 e Protocolo ICMS nº 36/09.

O Fisco destaca que os produtos com descrições iniciadas com “BEB LACTEA...” foram classificados nas posições 18.06, 19.01 e 21.06 da NCM, sendo, portanto, enquadrados como “preparados para fabricação de sorvete em máquina”

constante do item 10.2 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (até 31/12/15) e CEST 23.002.00 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (a partir de 01/01/16), estando, assim, sujeitos ao regime de substituição tributária.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 34/65, acompanhada dos documentos de fls. 66/176, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 184/192.

DECISÃO

Da Preliminar

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, alegando:

- que houve “precariedade de prova”, visto que a forma de prova utilizada pelo Fisco para o reenquadramento de NCM do produto bebida láctea, empregado no preparo da maioria das sobremesas comercializadas em seu estabelecimento, “confronta o que determina o art. 142 do CTN, o qual traz a imprescindibilidade da observância dos requisitos essenciais ao lançamento”, especialmente a motivação do lançamento;
- que compete à Autoridade Fiscal a realização da devida subsunção dos fatos à norma, a qual deverá ser acompanhada dos motivos que ensejaram o respectivo lançamento e as provas que fundamentaram a correlação fático-normativa;
- referindo-se aos Documentos probatórios para a classificação da Bebida Láctea (Anexo VII do Auto de Infração), acostados aos autos pelo Fisco, a Defesa alega que, baseando-se meramente em provas disponibilizadas em sites de notícia e de venda, a fiscalização descaracterizou o enquadramento fiscal do produto do NCM 0404.90.00, para enquadrá-lo no NCM 1901 e assim incluí-lo na sistemática da substituição tributária;
- que o NCM que se enquadra corretamente o produto foi obtido a partir de laudo técnico elaborado pelo Instituto Nacional de Tecnologia, em que são analisadas todas as características físico-químicas dele, para melhor classificação na tabela de nomenclatura comum;
- que, para a reclassificação, o auditor utilizou meros anúncios e notícias circuladas em sites, as quais não possuem qualquer teor técnico e analítico dos produtos comercializados para que pudesse ser decidido pela alteração da classificação fiscal para o NCM 1901, sendo, portanto, provas imprestáveis;

- que, demonstrado que a argumentação trazida pela autoridade fiscal é desprovida de embasamento fático e jurídico, constata-se que ocorre o cerceamento do direito de defesa da Impugnante, o que não é admitido em nosso ordenamento jurídico;
- que, neste sentido, restam violados os preceitos fundamentais do contraditório e da ampla defesa, uma vez que a ausência de fundamentação e de correlação entre os fatos descritos e a norma supostamente infringida dificultam sobremaneira a apresentação dos correspondentes argumentos de defesa pela Impugnante.

Entretanto, razão não assiste à Impugnante.

Vale reproduzir o relato do Fisco de que *“os motivos que ensejaram o lançamento fiscal estão plenamente demonstrados conforme relatório fiscal, qual seja, a falta de recolhimento do ICMS/ST, assim como a relação de mercadorias e os respectivos cálculos para apuração do ICMS-ST devido estão discriminados nos anexos I a VII que acompanham a peça fiscal. A peça fiscal contém todo arcabouço probatório e da capitulação legal para imputar a exigência fiscal ao contribuinte, conforme pode-se observar às fls. 06/26 do PTA”*.

Assim, 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 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

O fato de o Fisco ter apresentado *“meros anúncios e notícias circuladas em sites”*, como alegado pela Defesa, para reclassificar o produto *“bebida láctea”* adquirido pela Contribuinte, não trouxe qualquer prejuízo ao exercício da ampla defesa, pois, conforme se verá na análise de mérito, a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, apresentando impugnação que aborda todos os aspectos relacionados com a situação.

Salienta-se que a discordância da Impugnante não pode acarretar a nulidade do lançamento, cabendo a ela comprovar as suas alegações.

Registra-se, por oportuno, que o Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

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 Mérito

Conforme relatado, a autuação refere-se à constatação de que a Autuada, cadastrada sob CNAE 5611203 – Lanchonetes, casas de chá, de sucos e similares, deixou de recolher, no período de outubro de 2014 a junho de 2019, o ICMS devido por substituição tributária, nas aquisições de mercadorias sujeitas à ST (constantes da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02), provenientes de outras unidades da Federação, nos termos dos arts. 14, 15 e 46, inciso II, do Anexo XV do RICMS/02:

Art. 14. O contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2 deste Anexo, em operação interestadual, é responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente.

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

"Art. 14. O contribuinte mineiro, inclusive o varejista, destinatário de mercadoria relacionada na Parte 2 deste Anexo, em operação interestadual, é responsável pela apuração e pelo recolhimento do imposto devido a este Estado, a título de substituição tributária, no momento da entrada da mercadoria em território mineiro, quando a responsabilidade não for atribuída ao alienante ou ao remetente."

(...)

Art. 15. O estabelecimento destinatário de mercadoria submetida ao regime de substituição tributária 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.

Efeitos de 1º/12/2005 a 31/12/2015 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 44.147, de 14/11/2005:

"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."

§ 1º - A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se também ao destinatário de mercadoria desacompanhada do comprovante de recolhimento, na hipótese em que o imposto deveria ter sido recolhido por ocasião da saída da mercadoria.

(...)

Art. 46. O recolhimento do imposto devido a título de substituição tributária será efetuado até:

(...)

II - o momento da entrada da mercadoria no território mineiro, nas hipóteses dos arts. 14, 15, 75 e 110-A desta Parte;

Exigências de ICMS/ST e Multa de Revalidação (MR) simples, prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, quando a mercadoria é sujeita à ST/Interna, ou em dobro, prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, quando a mercadoria é sujeita à ST/Convênio/Protocolo.

Os Protocolos de ICMS que foram consignados no Auto de Infração para fins de aplicação da MR em dobro são Protocolo ICMS nº 21/91, Protocolo ICMS nº 20/05, Protocolo ICMS nº 28/09 e Protocolo ICMS nº 36/09.

No Relatório Fiscal do Auto de Infração (fls. 12/13), o Fisco comenta que a Contribuinte foi intimada a apresentar os recolhimentos do ICMS/ST do período fiscalizado, conforme Termo de Intimação 201909 de fls. 04/05.

Em atendimento ao solicitado, a empresa apresentou alguns comprovantes de recolhimento, informando, também, que, em relação às aquisições efetuadas junto à empresa Martin-Brower Comércio Transportes e Serviços Ltda, os recolhimentos são efetuados diretamente por esta, declarados mediante GIA-ST, uma vez que a empresa possui inscrição estadual de substituto tributário.

Assim, para fins de apuração do ICMS/ST devido, o Fisco não considerou as operações com mercadorias nas quais o remetente gravou CFOP (Código Fiscal de Operações e Prestações) relativo à substituição tributária, nos casos em que este possui inscrição estadual como substituto tributário neste estado, considerando que tais mercadorias já compõem a base de cálculo da ST destacada nas notas fiscais de remessa e, por consequência, são levadas à declaração na GIA-ST.

A apuração do imposto exigido se encontra detalhado **por item no Anexo I do Auto de Infração (Relatório de Apuração do ICMS ST devido)**, constante dos arquivos que compõem o CD de fls. 14, denominados “1.Apuração AI ST Interna 2014-2015”, “2.Apuração AI ST Conv Prot 2014-2015”, “3.Apuração AI ST Interna 2016-2019” e “4.Apuração AI ST Conv Prot 2016-2019”.

Tais arquivos foram apresentados de acordo com o período analisado (2014-2015 ou 2016-2019) e de acordo com a responsabilidade atribuída pela lei, ou seja:

- ST/Interna, quando a responsabilidade pelo recolhimento do imposto é do destinatário mineiro (art. 14 do Anexo XV do RICMS/02), ou

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- ST/Convênio/Protocolo, quando o alienante ou o remetente, sujeito passivo por substituição (em virtude de Convênio/Protocolo), não efetuar a retenção ou efetuar retenção a menor do imposto, passando a responsabilidade para o destinatário mineiro (art. 15 do Anexo XV do RICMS/02).

Também em cada arquivo mencionado, o Fisco demonstrou a apuração do imposto por nota fiscal objeto de autuação, constante do Anexo II do Auto de Infração (Resumo por Totais das Notas Fiscais de ST cobradas), a apuração mensal do imposto devido, constante do Anexo III do Auto de Infração (Resumo Mensal do Crédito Tributário Devido de ST), o Cadastro de produtos e suas respectivas regras (Anexo IV do Auto de Infração) e a Associação com o Banco de Regras por NCM (Anexo V do Auto de Infração).

A relação dos produtos objeto de autuação constantes da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, e os respectivos itens/subitens vigentes à época dos fatos geradores, estão listados nos Anexos V do Auto de Infração.

Os valores apurados nos citados Anexos III do Auto de Infração foram levados à planilha de fls. 15/16, compondo o Demonstrativo do Crédito Tributário Total (Anexo VI do Auto de Infração), em que se encontra demonstrada a apuração da Multa de Revalidação (MR) simples (50% - cinquenta por cento do imposto devido), prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, quando a mercadoria é sujeita à ST/Interna, ou em dobro (100% - cem por cento do imposto devido), prevista no art. 56, inciso II e § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, quando a mercadoria é sujeita à ST/Convênio/Protocolo:

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, 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:

(...)

II - por falta de pagamento do imposto nas hipóteses previstas nos §§ 18, 19 e 20 do art. 22;

Art. 22. Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

(...)

§ 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pelo imposto devido a título de substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário neste Estado.

§ 19. Nas hipóteses do § 18 deste artigo, independentemente de favores fiscais ou de regime de recolhimento, o estabelecimento varejista será responsável pelo recolhimento da parcela devida ao Estado.

§ 20. A responsabilidade prevista nos §§ 18 e 19 deste artigo será atribuída ao destinatário da mercadoria desacompanhada do comprovante de recolhimento do imposto, nos casos em que a legislação determine que seu vencimento ocorra na data de saída da mercadoria.

O Fisco destaca que, com base nos documentos constantes do Anexo VII do Auto de Infração (fls. 17/26), os produtos com descrições iniciadas com “BEB LACTEA...” foram classificados nas posições 18.06, 19.01 e 21.06 da NCM, sendo, portanto, enquadrados como “preparados para fabricação de sorvete em máquina” constante do item 10.2 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (até 31/12/15) e CEST 23.002.00 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (a partir de 01/01/16), estando, assim, sujeitos ao regime de substituição tributária.

Em sua peça de defesa, a Impugnante pontua:

- que é uma lanchonete que comercializa lanches, bebidas, sobremesas e similares cadastrada sob o CNAE 5611203, ou seja, a grande maioria dos insumos adquiridos são transformados em seu processo produtivo, resultando em, como dito, lanches, sobremesas, refeições, entre outros;
- que não é um estabelecimento comercial típico dos que são submetidos ao regime de substituição tributária, visto que não comercializa a mesma mercadoria que adquire, mas sim o resultado de todo seu processo de produção patenteado;
- faz abordagens a respeito da sistemática da substituição tributária, reportando-se à Constituição Federal e à Lei Complementar nº 87/96 e extrai dessa análise que o pressuposto fundamental para o regime de substituição é que a ponta da cadeia comercialize exatamente a mesma mercadoria adquirida por ela, ou seja, é necessário que o último contribuinte do ICMS substituído não altere substancialmente o produto, não o utilize como insumo para produção de outro bem de consumo;
- traz cláusulas do Convênio ICMS nº 142/2018, concluindo que “toda a base de cálculo aplicada pelo regramento do ICMS-ST fundamenta-se na previsibilidade do valor que possivelmente será

agregado ao produto por seu mero repasse nas etapas seguintes da cadeia;

- que a cláusula de inaplicabilidade da ST, determinando que o referido regime não se aplica aos casos de aquisição de matéria-prima para produtores industriais, corrobora perfeitamente para o que ora se alega, pois, nesse caso haveria transformação do produto a ser comercializado, exatamente como é o seu caso, não havendo o mero repasse da mercadoria adquirida;

- que não repassa produtos listados no Auto de Infração, ou seja, o regime de substituição não poderia ser aplicado em virtude da transformação destes insumos em refeição, lembrando que é lanchonete, cadastrada no CNAE 5611203, o que implica que a maioria das suas aquisições está relacionada diretamente a insumos para preparação de lanches, bebidas, sobremesas;

- cita, como ex, os queijos adquiridos pela empresa, alegando que não há venda do queijo, mas, sim, de sanduíche contendo queijo como insumo de sua produção;

- que não há meios de aplicabilidade do regime de substituição tributária para esta atividade, razão pela qual a própria sistemática do ICMS estipulou uma forma especial de apuração e pagamento do tributo sobre o faturamento mensal da empresa, como será melhor detalhado na rubrica a seguir.

Todavia, não merecem ser acolhidas as razões de defesa.

De acordo com a legislação tributária pertinente, especificamente o art. 111 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, a substituição tributária prevista para as operações subsequentes com “produtos alimentícios”, indicados na Parte 2 do citado Anexo XV, aplica-se, inclusive, quando tais mercadorias forem destinadas aos estabelecimentos classificados nos grupos 56.1 (restaurante e outros estabelecimentos de serviços de alimentação) da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) para utilização no preparo de refeição:

RICMS/02

Anexo XV

Parte 1

CAPÍTULO XVI

DAS OPERAÇÕES COM PRODUTOS ALIMENTÍCIOS

Art. 111. A substituição tributária prevista para as operações subsequentes com as mercadorias submetidas ao regime de **substituição tributária** com âmbito de aplicação 17.1 e 17.3 de que trata o capítulo 17 da Parte 2 deste Anexo **aplica-se,**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

inclusive, quando tais mercadorias forem destinadas:

Efeitos de 1º/02/2013 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 5º, I, "b", ambos do Dec. nº 46.137, de 21/01/2013:

"Art. 111. A substituição tributária prevista para as operações subseqüentes com as mercadorias de que trata o item 43 da Parte 2 deste Anexo aplica-se, inclusive, quando tais mercadorias forem destinadas:"

Efeitos de 1º/08/2009 a 31/01/2013 - Redação dada pelo art. 1º, I, e vigência estabelecida pelo art. 3º, IV, ambos do Dec. nº 45.138, de 20/07/2009:

"Art. 111. A substituição tributária prevista para as operações subseqüentes com as mercadorias de que trata o item 43 da Parte 2 deste Anexo aplica-se, inclusive, quando tais mercadorias forem destinadas aos estabelecimentos classificados nos grupos 55.1 (hotéis e similares), 56.1 (restaurante e outros estabelecimentos de serviços de alimentação) e 56.2 (serviços de catering, bufê e outros serviços de alimentação preparada) da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) para utilização no preparo de refeição."

Efeitos de 1º/06/2008 a 31/07/2009 - Acrescido pelo art. 1º, I, e vigência estabelecida pelo art. 3º, I, ambos do Dec. nº 44.772, de 08/04/2008:

"Art. 111. A substituição tributária prevista para as operações subseqüentes com as mercadorias de que tratam os itens 28, 33, 34, 35 e 37 da Parte 2 deste Anexo aplica-se, inclusive, quando tais mercadorias forem destinadas aos estabelecimentos classificados nos grupos 55.1 (hotéis e similares), 56.1 (restaurante e outros estabelecimentos de serviços de alimentação) e 56.2 (serviços de catering, bufê e outros serviços de alimentação preparada) da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) para utilização no preparo de refeição."

I - a estabelecimento classificado no grupo 55.1 (hotéis e similares), 56.1 (restaurante e outros estabelecimentos de serviços de alimentação) ou 56.2 (serviços de catering, bufê e outros serviços de alimentação preparada) da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), para utilização no preparo de refeição;

(destacou-se)

Observa-se que as operações em discussão se enquadram perfeitamente no referido dispositivo legal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Vale registrar o comentário do Fisco de que a Contribuinte é conhecedora da legislação, inclusive quanto à aplicabilidade do regime de substituição tributária em relação aos produtos alimentícios destinados a estabelecimentos de lanchonetes e restaurantes para preparo de suas refeições, uma vez que ela própria já peticionou consulta a respeito da matéria, que resultou na Consulta de Contribuinte nº 232/2008 (PTA 16.000188204-48):

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 232/2008 (MG de 17/10/2008)

PTA Nº: 16.000188204-48

CONSULENTE: Arcos Dourados Comércio de Alimentos Ltda.

ORIGEM: Belo Horizonte - MG

ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - PRODUTOS ALIMENTÍCIOS - A substituição tributária prevista para as operações subseqüentes com as mercadorias de que tratam os itens 28, 33, 34, 35 e 37, Parte 2, Anexo XV do RICMS/02, **aplica-se, inclusive, quando tais mercadorias forem destinadas aos estabelecimentos classificados nos grupos 55.1, 56.1 e 56.2 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) para utilização no preparo de refeição, nos termos do art. 111, Parte 1 do Anexo XV referido.**

(...)

RESPOSTA:

Inicialmente, esclareça-se que o procedimento de Consulta previsto no Capítulo IV do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, é extensivo a todos os estabelecimentos mineiros do sujeito passivo que a requerer, desde que não se encontrem sob ação fiscal em relação ao objeto da consulta.

1 e 2 - Desde 1º de junho de 2008 vigora o art. 111, Parte 1, Anexo XV do RICMS/02, dispondo que a substituição tributária prevista para as operações subseqüentes com as mercadorias de que tratam os itens 28, 33, 34, 35 e 37 da Parte 2 desse Anexo aplica-se, inclusive, quando tais mercadorias forem destinadas aos estabelecimentos classificados nos grupos 55.1 (hotéis e similares), 56.1 (restaurante e outros estabelecimentos de serviços de alimentação) e 56.2 (serviços de catering, bufê e outros serviços de alimentação preparada) da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) para utilização no preparo de refeição.

Desse modo, desde 1º de junho de 2008 os produtos utilizados pela Consulente como ingredientes no

preparo de refeição relacionados nos itens da Parte 2 do Anexo XV supramencionados também estão sujeitos à substituição tributária.

(...)

Por fim, salienta-se que o contribuinte classificado nos grupos 55.1, 56.1 ou 56.2 da CNAE, que apura o imposto por débito e crédito e recolhe o ICMS devido a título de substituição tributária em virtude da entrada em território mineiro de mercadoria utilizada por seu estabelecimento como ingrediente no preparo de refeição, poderá apropriar-se, sob a forma de crédito, do valor do imposto que incidiu nas operações com essa mercadoria, nos termos do § 8º, art. 66 do RICMS/02, mantendo-se assim a carga tributária suportada por esses estabelecimentos.

No entanto, sendo o contribuinte optante pelo crédito presumido previsto no inciso XVIII, art. 75 do mesmo Regulamento, não há essa possibilidade, em razão da vedação expressa de apropriação de quaisquer outros créditos para fins de fruição do benefício nele disciplinado, conforme inciso II, § 10 do art. 75 citado.”

(destacou-se)

Assim, conforme esclarecimentos constantes dessa consulta, desde 1º de junho de 2008, os produtos utilizados pela Contribuinte como ingredientes no preparo de refeição relacionados nos itens da Parte 2 do Anexo XV supramencionados também estão sujeitos à substituição tributária.

O Fisco observa, ainda, que, *“muito embora, a partir de 2016, tenha havido pequenas alterações nos dispositivos citados, o entendimento de aplicabilidade da substituição tributária das mercadorias adquiridas como insumos por lanchonetes permanece inalterado, entendimento este corroborado através de Consulta de Contribuintes recentes”*.

A Defesa alega, também, que:

- pelo fato de ser lanchonete que comercializa lanches, bebidas, sobremesas e similares cadastrada sob o CNAE 5611203, a tributação pelo ICMS se dá de forma diferenciada, conforme dispõe o artigo 75, inciso XXXIX, do RICMS/MG”, que trata da concessão de crédito presumido ao estabelecimento classificado no CNAE 5611203, de modo que a carga tributária resulte em 3% (três por cento), no fornecimento ou na saída de refeições;

- que não sendo uma mercadoria cuja comercialização envolve seu repasse direto, não há como incidir o regime de substituição tributária e, tendo recolhido o tributo sob 3% do faturamento do contribuinte, não

teria havido prejuízo ao erário, em virtude do não recolhimento do ICMS-ST;

- que não há qualquer valor a ser recolhido aos cofres públicos a título de ICMS-ST, visto que o valor devido de ICMS próprio é recolhido com base em seu faturamento, conforme comprovantes anexos (doc. 04 - fls. 101/157);

- que, se o ICMS-ST exigido pela d. fiscalização se refere ao imposto supostamente devido nas suas operações de venda das mercadorias, é decorrência lógica que, ao menos, os valores por ela já recolhidos aos cofres públicos (doc. 4) sejam descontados da exigência fiscal, entendendo que haverá duplicidade de pagamento de imposto, o que caracterizaria enriquecimento ilícito por parte do Fisco Estadual;

- que o crédito tributário está incorretamente liquidado no Auto de Infração, devendo o lançamento fiscal ser declarado nulo, ao argumento de que ele carece de seus pressupostos contidos no art. 142 do Código Tributário Nacional, especialmente o procedimento de calcular o montante do tributo devido, previsto no referido dispositivo legal.

De início, conforme já observado em fase preliminar, importa registrar que tais questões levantadas pela Defesa se confundem com o mérito do lançamento, portanto, ao contrário da colocação da Impugnante, não devem ser tratadas como motivo de nulidade do Auto de Infração.

Ressalta-se que, mais uma vez, não procedem os argumentos da Defesa.

O contribuinte classificado nos grupos 55.1, 56.1 ou 56.2 da CNAE, que apura o imposto por débito e crédito e, ainda, recolhe o ICMS devido a título de substituição tributária, em virtude da entrada em território mineiro de mercadoria utilizada por seu estabelecimento como ingrediente no preparo de refeição, poderá apropriar-se, sob a forma de crédito, do valor do imposto que incidiu nas operações com essa mercadoria, nos termos do § 8º, art. 66 do RICMS/02, mantendo-se, assim, a carga tributária suportada por esses estabelecimentos.

Contudo, como no caso concreto, sendo o contribuinte optante pelo crédito presumido previsto no inciso XXXIX do art. 75 do Anexo XV do RICMS/02 (vigente à época dos fatos geradores), não há essa possibilidade, em razão da vedação expressa de apropriação de quaisquer outros créditos para fins de fruição do benefício nele disciplinado, conforme inciso II do § 10 do art. 75 citado:

Art. 75. Fica assegurado crédito presumido:

(...)

XXXIX - até o dia 31 de dezembro de 2032, ao estabelecimento classificado no código 5611-2/01 (restaurantes e similares), 5611-2/02 (bares e outros estabelecimentos especializados em servir

bebidas) ou 5611-2/03 (lanchonetes, casas de chás, de sucos e similares) da CNAE, observado o disposto no § 10, de modo que a carga tributária resulte em:

Efeitos de 1º/08/2013 a 31/12/2018 - Acrescido pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 3º, II, ambos do Dec. nº 46.274, de 10/07/2013:

“XXXIX - ao estabelecimento classificado no código 5611-2/01 (Restaurantes e similares), 5611-2/02 (Bares e outros estabelecimentos especializados em servir bebidas) ou 5611-2/03 (Lanchonetes, casas de chás, de sucos e similares) da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), observado o disposto no § 10, de modo que a carga tributária resulte em:”

a) 3% (três por cento), no fornecimento ou na saída de refeições;

(...)

§ 10. **Nas hipóteses dos incisos XVIII e XXXIX do caput deste artigo:**

I - o benefício não alcança:

a) as operações com isenção integral ou não incidência do imposto;

b) as operações sujeitas ao regime de substituição tributária;

c) o imposto calculado pela diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata a alínea “c” do inciso III;

II - **é vedado o aproveitamento de quaisquer outros créditos pelo contribuinte, inclusive aqueles já escriturados em seus livros fiscais;**

(destacou-se)

Salienta-se que referido dispositivo legal prevê, também, que o benefício do crédito presumido não alcança as operações sujeitas ao regime de substituição tributária.

Conforme destacado pelo Fisco, ao se manifestar a respeito da já citada Consulta de Contribuinte nº 232/2008, formulada pela própria Autuada, “na resposta conferida pela Diretoria de Orientação e Legislação Tributária foram elucidados os procedimentos a serem adotados pelo contribuinte com relação à tributação de suas mercadorias que eram adquiridas como insumos, materiais de embalagem e uso e consumo, **inclusive com a sistemática de apuração por crédito presumido adotada pela Impugnante**” (destacou-se).

Em relação às “bebidas lácteas” objeto de autuação, a Impugnante explica:

- que adquiriu “bebidas lácteas” classificadas no NCM 0404.90.00, não sujeitas à substituição tributária, sendo que, de acordo com a d. fiscalização, a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadoria deveria ser enquadrada nas posições NCM 18.06, 19.01 e 21.06, correspondentes a “Preparados para fabricação de sorvete em máquina”, estas sujeitas à sistemática da substituição tributária;

- que, para justificar tal reenquadramento, a d. fiscalização acostou aos autos reportagem do Brasil Econômico informando o aumento dos produtos fornecidos pela Vigor às redes de food service e informações sobre os produtos extraídas do site comercial dos fornecedores da Impugnante;

- que tais provas acostadas pelo Fisco não têm o condão de certificar a utilidade do produto, sendo somente mero indício;

- que o produto é utilizado na fabricação de diversas sobremesas que comercializa, tais como milk-shakes, frappés, flurrys, entre outras, e que o próprio site de seu fornecedor demonstra que o produto pode ser utilizado como insumo em diversas receitas (milk-shakes, sundaes, tortas geladas), não podendo, portanto, ser classificado como preparados para fabricação de sorvete em máquina, como pretende o Fisco;

- que para que a mercadoria se enquadre no item 04.04.90.00, é necessário que ela seja extraída do soro de leite e tenha consistência pastosa;

- que, por ter textura cremosa/pastosa e ser derivada de soro de leite, conforme indicação contida na embalagem da mercadoria, a “bebida láctea” se enquadra na posição 04.04.90.00 da NCM;

- reproduz o disposto nas posições citadas pelo Fisco (NCMs 18.06, 19.01, 21.06 e CEST 23.002.00), concluindo que nenhuma delas guarda relação com o laticínio adquirido pela Contribuinte e utilizado em diversos dos seus preparos;

TABELA TIPI

NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA (%)
18.06	Chocolate e outras preparações alimentícias que contenham cacau.	
19.01	Extratos de malte; preparações alimentícias de farinhas, grumos, sêmolos, amidos, féculas ou de extratos de malte, que não contenham cacau ou que contenham menos de 40 %,	

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

	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.	
21.06	Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.	

RICMS/02 - Anexo XV - Parte 2

23. SORVETES E PREPARADOS PARA FABRICAÇÃO DE SORVETES EM MÁQUINAS

Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária:

23.1 Interno e nas seguintes unidades da Federação: Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe e Tocantins (Protocolo ICMS 20/05).

ITEM	CEST	NBM/SH	DESCRIÇÃO	ÂMBITO DE APLICAÇÃO	EXCEÇÕES	MVA (%)
1.0	23.001.00	2105.00	Sorvetes de qualquer espécie	23.1	-	70
2.0	23.002.00	1806 1901 2106	Preparados para fabricação de sorvete em máquina	23.1	BA e TO	328

- transcreve, por sua vez, a classificação que utiliza (NCM 0404), que, de acordo com seu entendimento, corresponde perfeitamente ao laticínio adquirido, uma vez que não se trata de mero preparo para sorvete, mas sim de bebida láctea, de soro de leite, utilizada em diversas sobremesas da Impugnante:

TABELA TIPI

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA (%)
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.	

- que uma de suas fornecedoras desse mesmo produto, confeccionou ficha técnica, em que são apresentadas detalhadamente as características físico-químicas que motivam a classificação na qual a bebida láctea foi enquadrada e circulou cadeia, a qual também realizou um estudo culinário sobre todas as aplicações possíveis de se utilizar a mercadoria reenquadrada, conforme documentos fls. 158/174 dos autos (Doc. 05);

- que é incompreensível a conclusão de que a bebida láctea tem como única função ser preparado para sorvete ou base para sorvete ou qualquer outra denominação que a restrinja a ser utilizada nesta espécie de alimento;

- que a bebida láctea se caracteriza em um ingrediente concentrado de substâncias derivadas da lactose utilizado como base para diversas receitas, inclusive bolos, musses, pudins, flans, dentre tantos outros em que já é empregado, cuja classificação corresponde à NCM 04.04, não sendo, portanto, sujeita à sistemática da substituição tributária.

O Fisco, por sua vez, refuta tais alegações, mencionando, inicialmente, que:

(...) a fiscalização do ICMS, em conformidade com o art. 188 do RICMS/02, compete aos órgãos próprios da Secretaria de Estado de Fazenda Estadual e, para efeitos desta fiscalização, é considerada como subsidiária a legislação tributária federal, nos termos do art. 196 do mesmo Regulamento”.

(...)

Desse modo, ao Fisco Estadual compete, no caso concreto e para efeitos de fiscalização do imposto estadual, verificar a correta classificação da mercadoria na NCM/SH, interpretando a legislação federal e observando, especialmente, o disposto nas Regras Gerais de Interpretação e nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, bem como as soluções de Consulta da Receita Federal do Brasil

sobre classificação de mercadorias. Nesse sentido, pode o Fisco Estadual discordar da classificação efetuada pelo contribuinte.

Assim, o Fisco analisou a classificação fiscal NCM defendida pela Impugnante em relação ao produto bebida láctea, juntamente com a respectiva Nota Explicativa do Sistema Harmonizado 1788/2018, disponível no sítio da Receita Federal do Brasil (<http://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/classificacao-fiscal-de-mercadorias/notas-explicativas-do-sistema-harmonizado>):

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

A presente posição abrange o soro de leite (isto é, os constituintes naturais do leite que ficam depois de as gorduras e a caseína terem sido eliminadas) **e o soro de leite modificado** (ver a Nota de subposição 1 do presente Capítulo). Estes produtos podem apresentar-se no estado líquido, pastoso ou sólido (incluindo o congelado), mesmo com a lactose parcialmente retirada ou parcialmente desmineralizados, podendo ainda ser concentrados (em pó, por exemplo) ou conservados.

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 noutras 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:

- a) O leite desnatado e o leite reconstituído cuja composição qualitativa e quantitativa seja a mesma que a do leite natural (posições 04.01 ou 04.02).
- b) O queijo à base de soro de leite (posição 04.06).
- c) Os produtos obtidos a partir de soro de leite e que contenham, em peso, mais de 95% de lactose, expressos em lactose anidra, calculado sobre a matéria seca (posição 17.02).
- d) As preparações alimentícias à base de constituintes naturais do leite, mas que contenham outras substâncias cuja presença nos produtos do presente Capítulo não seja autorizada (em particular, posição 19.01).
- e) As albuminas (incluindo os concentrados de várias proteínas do soro de leite, que contenham, em peso calculado sobre a matéria seca, mais de 80% de proteínas do soro de leite) (posição 35.02), bem como as globulinas (posição 35.04).
- (destacou-se)

O Fisco destacou, também, a seguinte relação de ingredientes da bebida láctea adquirida pela Contribuinte, que foi confirmada pela Impugnante às fls. 63 e 160/162 dos autos:

Bebida Láctea Pasteurizada Sabor Baunilha

Ingredientes: leite pasteurizado e/ou leite reconstituído, açúcar, soro de leite concentrado e/ou soro de leite em pó, creme de leite e/ou manteiga e/ou butter oil, glicose de milho, leite em pó e mistura de emulsificante e estabilizantes para fins alimentícios (maltodextrina, emulsificante mono e diglicerídios de ácidos graxos comestíveis, estabilizantes goma guar, carragena e carboximetilcelulose sódica e aroma artificial de baunilha).

Para fins de esclarecimento, o Fisco informou que, *“de acordo com a Resolução RDC nº 259 e o seu Anexo Regulamento Técnico sobre Rotulagem de Alimentos Embalados, publicada no Diário Oficial no dia 20 de setembro de 2002, a listagem de ingredientes no rótulo deve estar presente em ordem decrescente da respectiva proporção, ou seja, primeiro devem aparecer os itens presentes em maior quantidade”*.

Realizando uma análise sobre os ingredientes da “bebida láctea”, o Fisco fez a seguinte observação:

Ora, numa análise rápida já percebemos que o primeiro ingrediente da lista se trata de leite pasteurizado. Já o soro de leite, no qual o contribuinte classifica a mercadoria, aparece somente como o terceiro ingrediente na ordem de proporção, o que por

si só já descartaria a classificação fiscal adotada como 04.04, já que esta abrange somente o soro de leite e seus constituintes naturais, conforme discriminado na NESH 1788/2018.

Continuando com a abordagem a respeito das notas explicativas, o Fisco ponderou da seguinte forma:

Prosseguindo a análise, mais adiante na SESH 1788/2018, tem-se as observações nas quais são colocadas as hipóteses em que os produtos não podem ser classificados nesta posição 04.04. Mais precisamente, o item “d” exclui a possibilidade de classificação na posição 04.04 as preparações alimentícias à base de constituintes naturais do leite, mas que contenham outras substâncias cuja presença nos produtos do presente Capítulo não seja autorizada (em particular, posição 19.01). Há de se convir que não existe nenhuma menção quanto à autorização de creme de leite, manteiga, butter oil, glicose de milho, entre outros ingredientes constantes na bebida láctea comercializada pela Impugnante para que se fizesse passível de enquadramento nesta posição 04.04.

Já a classificação adotada por este fisco (19.01), muito pelo contrário, prevê o enquadramento de preparações alimentícias das posições 04.01 a 04.04 não especificadas nem compreendidas em outras posições, conforme vejamos a seguir:

19.01 Extratos de malte; preparações alimentícias de farinhas, grumos, sêmolos, 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.
(grifou-se)

Diante de tais considerações, o Fisco efetuou o reenquadramento da classificação fiscal da “bebida láctea” para a posição 19.01 da NCM, sendo, portanto, considerada como “preparados para fabricação de sorvete em máquina” constante do item 10.2 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (até 31/12/15) e CEST 23.002.00 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 (a partir de 01/01/16), estando, assim, sujeita ao regime de substituição tributária, com a Margem de Valor Agregado – MVA de 328% (trezentos e vinte e oito por cento).

Para melhor análise dessa divergência de classificação NCM do produto “bebida láctea” suscitada nos autos (Contribuinte-NCM 04.04 e Fisco-NCM 19.01), primordial ressaltar que a classificação de produtos na NCM pode ser feita pelo próprio

contribuinte, que é quem mais conhece o produto de sua fabricação/comercialização e suas peculiaridades.

Porém, compete ao Fisco a verificação dessa classificação, interpretando as legislações pertinentes e observando especialmente o disposto nas Regras Gerais de Interpretação e nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado e, ainda, as soluções de Consulta da Receita Federal do Brasil sobre classificação de mercadorias.

Vale esclarecer, por oportuno, que há equivalência entre a “Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM)” e a “Nomenclatura Brasileira de Mercadorias baseada no Sistema Harmonizado (NBM/SH)”, esta adotada pela legislação mineira, pois, nos termos do art. 3º do Decreto Federal nº 8.950/16, a NCM constitui a NBM/SH.

Na hipótese de o Fisco discordar da classificação feita pelo contribuinte, poderá revê-la e efetuar a alteração de forma que a classificação dos produtos reflita a posição apropriada na NCM, com vistas à correta tributação dos produtos.

Nesse sentido, vale destacar, a seguir, as regras relacionadas à matéria objeto de controvérsia, a fim de obter a adequada classificação/posição na NCM do produto “bebida láctea”:

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) (...)

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.

Nota-se que a regra estabelecida na alínea “a” do item 3 das “Regras Gerais Para Interpretação Do Sistema Harmonizado” determina que “A *posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas*”.

Assim, na busca pela adequada classificação dos produtos, cabe analisar a legislação pertinente, observando, para tanto, as regras gerais e os conceitos indicados para cada posição da NCM, bem como as notas constantes nos capítulos próprios, a fim de se obter a posição que mais se amolda ao produto, de forma mais específica.

De acordo com o Regulamento Técnico de Identidade e Qualidade de Bebida Láctea, aprovado pela Instrução Normativa nº 16 do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, de 23 de agosto de 2005, instrumento hábil para se obter a definição adequada de “bebida láctea”, tem-se que:

REGULAMENTO TÉCNICO DE IDENTIDADE E QUALIDADE DE BEBIDA LÁCTEA

2.1. Definição

Para efeito de aplicação deste Regulamento, entende-se por:

2.1.1. Bebida láctea: entende-se por Bebida Láctea o produto lácteo **resultante da mistura do leite** (in natura, pasteurizado, esterilizado, UHT, reconstituído, concentrado, em pó, integral, semidesnatado ou parcialmente desnatado e desnatado) **e soro de leite** (líquido, concentrado e em pó) adicionado ou não de produto(s) ou substância(s) alimentícia(s), gordura vegetal, leite(s) fermentado(s), fermentos lácteos selecionados e outros produtos lácteos. A base láctea representa pelo menos 51% (cinquenta e um por cento) massa/massa (m/m) do total de ingredientes do produto.

(destacou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste ponto, cumpre salientar que o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento apenas efetua o registro de produto segundo regulamento técnico de identidade e qualidade (RTIQ), apresentando detalhadamente as características físico-químicas, não sendo, portanto, órgão competente para determinar a classificação fiscal de produtos na NBM/SH.

Verifica-se, então, sem maiores dificuldades que, de acordo com o aludido conceito, que se encontra em sintonia com as características descritas na embalagem do produto, a **base** da “bebida láctea” em análise **é o leite**, ao qual **é adicionado** o “soro de leite”, ao passo que a classificação NCM defendida pela Impugnante trata **somente** de “soro de leite”, conforme já visto anteriormente.

Dessa forma, correto o posicionamento do Fisco, no sentido de que a Autuada não efetuou a adequada classificação NCM do produto “bebida láctea”.

Por outro lado, a classificação NCM definida pelo Fisco para o produto em exame, não se mostra correta, uma vez que, independentemente de ser utilizado no preparo de sorvete ou de milk-shakes, sundaes, tortas, etc., há, na tabela TIPI, indicação de uma classificação mais específica, que mais se adequa ao produto, qual seja NCM 22.02.90.00, considerando, inclusive, que o produto é suscetível de consumo direto pelo consumidor (pronta para consumo):

TABELA TIPI

NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA (%)
2202.90.00	- Outras	27
	Ex 01 - Bebidas alimentares à base de soja ou de leite e cacau	0

Tal entendimento é fundamentado nas soluções de consultas a seguir reproduzidas, considerando que a competência, para apreciar eventual dúvida quanto ao correto enquadramento de produtos na classificação fiscal, é da Secretaria da Receita Federal do Brasil:

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 98318, DE 31 DE OUTUBRO DE 2018

Multivigente Vigente Original Relacional

(Publicado(a) no DOU de 21/11/2018, seção 1, página 56)

ASSUNTO: Classificação de Mercadorias

EMENTA: **Código NCM: 2202.90.00** Mercadoria: **Bebida láctea**, não alcoólica, fermentada, **constituída da mistura de leite** desnatado, concentrado proteico de leite e soro de leite em pó, xarope de açúcar, suco de fruta, glicose, pectina, fermento láctico e ácido cítrico, envasada em embalagem de 210 g.

DISPOSITIVOS LEGAIS: RGI/SH nº 1 e RGI/SH nº 6 da NCM/SH constante da TEC, aprovada pela Resolução Camex nº 125, de 2016, e da Tipi, aprovada pelo Decreto nº 8.950, de 2016, com alterações posteriores, e em subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Decreto nº 435, de 1992, e consolidadas pela IN RFB nº 807, de 2008, com alterações posteriores.

Processo de Consulta nº 40/09

Órgão: Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF / 8a. RF - Aduaneira

Assunto: Classificação de Mercadorias

Ementa: CÓDIGO TIPI: Mercadoria: **2202.90.00 Bebida láctea** UHT pronta para o consumo, à base de soro de leite, leite e cacau, acondicionada em embalagem "tetra pak", com conteúdo de 1000ml, sabor chocolate, denominada comercialmente de "Choco Líder".

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL SUPERINTENDÊNCIAS REGIONAIS 1ª REGIÃO FISCAL DIVISÃO DE ADMINISTRAÇÃO ADUANEIRA

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 6, DE 28 DE FEVEREIRO DE 2013

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
SUPERINTENDÊNCIAS REGIONAIS

1ª REGIÃO FISCAL

DIVISÃO DE ADMINISTRAÇÃO ADUANEIRA

DOU de 04/03/2013 (nº 42, Seção 1, pág. 19)

Assunto: Classificação de Mercadorias.

Ementa: Mercadoria denominada **bebida Láctea** UHT, saborizada, constituída de mistura de leite cru resfriado tipo C, soro de leite resfriado, creme de indústria, citrato de sódio, fosfato, sal, pó de cacau, estabilizante, açúcar, aroma de baunilha e amido, **classifica-se no código 2202.90.00 da NCM.**

Dispositivos Legais: Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado RGI-1 (textos da posição 22.02 e da Nota 3 do Capítulo 22) e RGI-6 (texto da subposição 2202.90) da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), estrutura basilar da Tabela Externa Comum (TEC), aprovada pela Resolução Camex nº 43, de 22 de dezembro de 2006 e, subsidiariamente, nos

esclarecimentos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (Nesh), aprovadas pelo Decreto nº 435, de 28 de janeiro de 1992, com seu texto consolidado pela Instrução Normativa RFB nº 807, de 11 de janeiro de 2008 e alterações posteriores.

BARNER SILVA MARQUES – Chefe

(destacou-se)

Nesse mesmo diapasão, a Superintendência de Tributação (SUTRI - órgão da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais competente para orientar os contribuintes acerca de dúvidas quanto à interpretação da legislação tributária), bem como órgãos de outros entes da Federação, já se manifestaram, conforme se depreende das respostas dadas a consultas de contribuinte:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 100/2018

PTA Nº: 45.000014922-68

ORIGEM: Contagem - MG

ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA -
APLICABILIDADE - MVA - BEBIDA LÁCTEA UHT -
SORVETE DE MÁQUINA - O regime de substituição tributária disciplinado no Anexo XV do RICMS/2002 aplica-se em relação ao produto incluído em um dos códigos da NBM/SH relacionados na Parte 2 do referido anexo, contanto que integre a respectiva descrição e haja indicação no código apostado na coluna denominada “Âmbito de Aplicação”, ressalvadas as situações de inaplicabilidade previstas na legislação.

(...)

O produto “BEBIDA Láctea UHT”, classificável na NBM/SH 2202.99.00, está previsto no item 115.0 do citado capítulo 17, âmbito de aplicação 17.1, e MVA de 30% (trinta por cento). Ressalte-se que para ser classificável na posição 22.02 da NBM/SH o produto necessariamente deve ser suscetível de consumo direto como BEBIDA, conforme indica trecho das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH):

Posição 22.02

C) Outras BEBIDAS não alcoólicas, exceto sucos (sumos) de fruta ou de produtos hortícolas da posição 20.09.

Este grupo inclui, entre outros:

1) Os néctares de tamarindo tornados próprios para consumo sob a forma de BEBIDA, por adição de água, açúcar ou outros edulcorantes e filtração.

2) Certos produtos alimentícios líquidos, suscetíveis de consumo direto como BEBIDAS, tais como certas BEBIDAS à base de leite e de cacau.

Por outro lado, as posições da NBM/SH 18.06, 19.01 e 21.06 de que trata o item 2.0 do capítulo 23 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/2002 excluem as BEBIDAS classificáveis no Capítulo 22 da NBM/SH, conforme a NESH.

Desse modo, sendo a BEBIDA Láctea UHT comercializada pela Consulente suscetível de consumo direto pelo consumidor como BEBIDA, sua classificação seria a 2202.99.00, e estaria sujeita à substituição tributária, conforme item 115.0 do capítulo 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/2002.

Governo do Estado do Rio de Janeiro

Secretaria de Estado de Fazenda

Superintendência de Tributação

Coordenação de Consultas Jurídico-Tributárias

Serviço Público Estadual

Proc. E-04/079/2520/2015

Data: 09/06/2015 – Fls.: 34

ASSUNTO: : ICMS ST. APLICAÇÃO DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA AO PRODUTO BEBIDA LÁCTEA UHT. SUJEIÇÃO AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, POR FORÇA DO SUBITEM 29.2.8 DO ANEXO I DO LIVRO II DO RICMS-RJ/00.

CONSULTA Nº 112/2015

(...)

Diante do exposto, fica evidente o equívoco na classificação das bebidas lácteas UHT no código NCM/SH 0403.90.00. E, com base nas ementas acima transcritas, **pode-se afirmar que as bebidas lácteas UHT têm sua correta classificação no código NCM/SH 2202.90.00.**

(destacou-se)

Assim, de acordo com os ingredientes da “bebida láctea” e o disposto nas Regras Gerais de Interpretação e nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado e, ainda, as soluções de Consulta da Receita Federal do Brasil sobre classificação de mercadorias, a posição NCM correta do produto “bebida láctea” é 2202.90.00.

Ultrapassada a análise da correta classificação da NCM, verifica-se, também, que essa codificação (NBM/SH 2202.90.00) se encontra na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, para todo o período autuado, especificamente no item 115 (CEST

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

17.115.00 – vigência após 01/02/17), item 020 (CEST 03.020.00 – vigência 01/01/16 a 31/01/17) e subitem 43.1.18 (vigência 01/03/13 a 31/12/15), com a descrição “Bebidas alimentares prontas à base de soja, leite ou cacau” e MVA de 30% (trinta por cento):

ITEM	CEST	NBM/SH	DESCRIÇÃO	ÂMBITO DE APLICAÇÃO	MVA (%)
115.0	17.115.00	2202.99.00	Bebidas alimentares prontas à base de soja, leite ou cacau, inclusive os produtos denominados bebidas lácteas	17.1	30

Efeitos de 1º/02/2017 a 30/09/2017 - Acrescido pelo art. 21 e vigência estabelecida pelo inciso V do art. 27, ambos do Dec. nº 47.141, de 25/01/2017:

115.0	17.115.00	2202.90.00	Bebidas alimentares prontas à base de soja, leite ou cacau, inclusive os produtos denominados bebidas lácteas	17.1	30
-------	-----------	------------	---	------	----

Efeitos de 1º/01/2016 a 31/01/2017 - Redação dada pelo art. 15 e vigência estabelecida pelo art. 19, III, ambos do Dec. nº 46.931, de 30/12/2015:

20.0	03.020.00	2202.90.00	Bebidas alimentares prontas à base de soja, leite ou cacau, inclusive os produtos denominados bebidas lácteas	3.2	30
------	-----------	------------	---	-----	----

Efeitos de 1º/11/2015 a 31/12/2015 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 46.842, de 28/09/2015:

Subitem	Código NBM/SH	Descrição	MVA (%)
43.1.18	2202.90.00	Bebidas alimentares prontas à base de soja, leite ou cacau	30

Efeitos de 1º/03/2013 a 31/10/2015 - Redação dada pelo art. 4º e vigência estabelecida pelo art. 5º, II, ambos do Dec. nº 46.137, de 21/01/2013:

43.1.18	2202.90.00	Bebidas prontas à base de soja, leite ou cacau	30
---------	------------	--	----

Observa-se que, a partir de 01/01/16, houve um detalhamento na descrição da mercadoria com a inclusão da expressão “*inclusive os produtos denominados bebidas lácteas*”, o que reforça o entendimento de que o produto em análise (“bebida láctea”) se enquadra perfeitamente na NCM 2202.9000, conseqüentemente nos itens listados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Assim, constata-se que, de fato, conforme defendido pelo Fisco, o produto “bebida láctea” é sujeito ao regime de substituição tributária, porém, considerando que sua classificação adequada corresponde à NCM 2202.9000, com a descrição de “Bebidas alimentares prontas à base de soja, leite ou cacau”, independentemente da destinação que é dada ao produto pelo adquirente, verifica-se que a Margem de Valor Agregado - MVA correta é de 30% (trinta por cento), conforme legislação retrocitada.

Pelo exposto, correto o posicionamento do Fisco de que as mercadorias “bebidas lácteas” são sujeitas à substituição tributária, contudo, deve-se adequar o percentual de MVA utilizado na apuração das exigências fiscais relativas a esse produto para 30% (trinta por cento).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para adequar a MVA aplicada na apuração das exigências fiscais relativas ao produto “bebida láctea”, em face da reclassificação do produto ao código NCM 2202.90.00, adotando o percentual de 30% (trinta por cento). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. João Paulo Silveira Rossi e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Alexandra Codo Ferreira de Azevedo (Revisora) e Erick de Paula Carmo.

Sala das Sessões, 04 de março de 2020.

**Cindy Andrade Moraes
Relatora**

**Eduardo de Souza Assis
Presidente**