

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.587/17/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000553937-38  
Impugnação: 40.010141305-48  
Impugnante: Godiva Alimentos Ltda.  
IE: 482684089.00-36  
Origem: DF/Barbacena

### **EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO - ENQUADRAMENTO INCORRETO NA NCM.** Constatado o enquadramento incorreto do produto bebida láctea na NCM, resultando na aplicação da Margem de Valor Agregado – MVA menor que a prevista na legislação e, via de consequência, em recolhimento a menor do ICMS/ST. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, esta última adequada pela Fiscalização ao disposto no § 1º do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST - BASE DE CÁLCULO - UTILIZAÇÃO DO PERCENTUAL DE MARGEM DE VALOR AGREGADO (MVA) INFERIOR AO DEVIDO.** Constatada a utilização de Margem de Valor Agregado – MVA inferior à prevista na legislação, em decorrência da inobservância do disposto no § 5º do inciso I do art. 19 do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º, inciso I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, esta última adequada pela Fiscalização ao disposto no § 1º do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75.

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RECOLHIMENTO E/OU RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST.** Constatada a falta de retenção e recolhimento do ICMS devido a título de substituição tributária e, ainda, o recolhimento a menor do ICMS/ST, em relação às mercadorias constantes do item 43 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02. Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea "c", esta última adequada pela Fiscalização ao disposto no § 1º do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a falta de destaque e recolhimento ou destaque e recolhimento a menor de ICMS/ST, no período de janeiro de 2012 a dezembro de 2015, na saída dos produtos enquadrados no item 43 (produtos alimentícios) da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea "c", esta última adequada pela Fiscalização ao disposto no § 1º do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 29/55, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 64/74.

A 3ª Câmara de Julgamento exara o despacho interlocutório e converte o julgamento em diligência às fls. 82, medidas cumpridas pela Autuada às fls. 86/103 e pela Fiscalização às fls. 104/107.

A 3ª Câmara de Julgamento determina a realização de perícia de fls. 107, que resulta no relatório de fls. 125/126.

Aberta vista para a Impugnante que se manifesta às fls. 129/131.

A Fiscalização retorna aos autos às fls. 139/140.

---

### **DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de destaque e recolhimento ou destaque e recolhimento a menor de ICMS/ST, no período de janeiro de 2012 a dezembro de 2015, na saída dos produtos enquadrados no item 43 (produtos alimentícios) da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, § 2º e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea "c", esta última adequada pela Fiscalização ao disposto no § 1º do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75.

Para facilitar a análise das exigências, bem como o entendimento sobre os contrapontos às alegações apresentadas pela Impugnante, faz-se uma breve explicação sobre o desenvolvimento do trabalho que resultou na presente autuação.

O Roteiro Fiscal foi desenvolvido com a utilização de rotina disponível no aplicativo "Auditor Eletrônico" de uso exclusivo da SEF/MG, ferramenta operacionalizada pelos Auditores Fiscais da Receita Estadual em atividades exploratórias (preparatória à ação fiscal) e de Auditoria Fiscal.

A aplicação dessa rotina consiste em estabelecer previamente as regras e parâmetros necessários ao cálculo correto, ou seja, em conformidade com a legislação relacionada com o objeto da ação fiscal, no caso específico, a verificação sobre a regularidade no cumprimento das obrigações relativas ao recolhimento do ICMS devido por substituição tributária.

Deve ser esclarecido que o Roteiro Fiscal considera para efeito de verificação, observada a legislação e período de vigência, CFOP da operação, situação tributária, a NCM dos produtos, a Margem de Valor Agregado, a alíquota aplicável, produtos sujeitos à redução de base de cálculo na operação interna, o CNAE do destinatário, entre outros parâmetros.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O resultado dessa Rotina de Trabalho nada mais é que a aplicação desses parâmetros (e regras) à base de dados das operações transmitidas pelo contribuinte (informações SINTEGRA e notas fiscais eletrônicas), por meio da qual se apura automaticamente as diferenças de ICMS/ST (recolhimento a menor) ou identifica as operações para as quais não houve retenção/recolhimento.

No levantamento fiscal ficou constatado recolhimento a menor do ICMS devido a equívoco na classificação NCM do produto bebida láctea, enquadrada pela Autuada no código 0403.90.00, enquanto o correto seria o 2202.90.00, segundo resposta a consultas publicadas pela Receita Federal e acostadas às fls. 20/22.

Ainda, a incorreta aplicação da alíquota de 12% (doze por cento) no cálculo do ICMS incidente sobre a comercialização de queijos e requeijão, irregularidade reconhecida pela Autuada na peça de defesa, bem como erro no cálculo do tributo nas saídas de néctar.

A Impugnante se insurge, inicialmente, contra os autos, alegando não haver erro na classificação NCM atribuída nos documentos fiscais por ela emitidos, que trata-se de produto específico referenciado no Capítulo 4 – Leite e Laticínios da tabela TIPI, que seu produto é derivado do reaproveitamento do soro de leite e que sua atividade preponderante é a “preparação de laticínios – CNAE 10.52-0-00.

Ainda, que a diferença apurada pelo Fisco deveria ser atribuída e cobrada dos estabelecimentos mineiros destinatários por solidariedade passiva, invocando o art. 15 do Anexo XV do RICMS/02 e o art. 22, §§ 18 e 19 da Lei nº 6.763/75.

Primordial ressaltar que a classificação de produtos na NCM é de inteira responsabilidade do contribuinte que os comercializa. No entanto, há que ser considerado que na classificação dos produtos devem ser observadas as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado. Constatada a inobservância das regras de interpretação pela Autuada, cabe ao Fisco rever e efetuar as adequações de forma que a classificação dos produtos reflita a posição apropriada na NCM, com vistas à correta tributação dos produtos.

Nesse sentido, para facilitar a análise do trabalho, destaca-se a seguir as regras relacionadas à matéria objeto de controvérsia, com vistas à definição sobre 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) (...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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.

Tem-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”. Extrai-se dos vocábulos “específico” e “genérico” os seguintes conceitos: específico: “adj Peculiar, característico; exclusivo, especial”; genérico: “(gênero+ico) 1.Relativo a gênero 2. Que tem o caráter de generalidade. Anton: específico” (Dicionário da Língua Portuguesa comentado pelo Professor Pasquale).

Na busca pela adequada classificação dos produtos, cabe analisar a legislação pertinente observando-se, para tanto, as regras gerais e os conceitos destacados acima, bem como as notas constantes nos capítulos próprios.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização em sua manifestação aduz que a Autuada afirma que as consultas da Receita Federal anexadas ao Auto de Infração não correspondem ao seu produto.

Consultando a tabela de códigos da NCM/SH, diante das alegações da Impugnante, encontra-se o seguinte quadro:

04.03	Leitelho, leite e creme de leite coalhados, iogurte, quefir e outros leites e cremes de leite fermentados ou acidificados, mesmo concentrados ou adicionados de açúcar ou de outros edulcorantes, ou aromatizados ou adicionados de frutas ou de cacau.	
0403.10.00	- Iogurte	NT
	Ex 01 - Acondicionado em embalagem de apresentação	0
0403.90.00	- Outros	NT
	Ex 01 - Acondicionados em embalagem de apresentação	0

Segundo ressalta o Fisco, está estampada na cópia da Instrução Normativa nº 16 de 23 de agosto de 2005, juntada pela Impugnante às fls. 51, que se refere ao Regulamento Técnico de Identidade e Qualidade de Bebida Láctea, o conceito do produto 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.

Assim, ao se comparar a descrição da posição 04.03 da tabela NCM/SH com a definição de bebida láctea, acima transcrita, fica evidente que essas bebidas não podem ser classificadas em um código derivado daquela posição. Isso porque a bebida láctea não é um leitelho (leite de manteiga), nem leite ou creme de leite coalhados, nem iogurte, nem quefir e muito menos leite ou creme de leite fermentado ou acidificado.

Esse entendimento é corroborado por várias respostas a consultas feitas à Secretaria da Receita Federal do Brasil, amostragem acostada aos autos pela Fiscalização, a quem compete correlacionar a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) e a Nomenclatura Comum do Mercosul/Sistema Harmonizado (NCM/SH).

Na tentativa de elucidar o impasse, decidiu a 3ª Câmara em adotar duas medidas, a primeira, para que a Impugnante trouxesse aos autos comprovação formal da composição química do produto denominado bebida láctea e seu enquadramento na NCM/SH aprovado pela Receita Federal; e a segunda, para que a Fiscalização se manifestasse sobre os documentos trazidos aos autos pela Autuada e demonstrasse o

enquadramento do produto na sistemática da substituição tributária prevista no Anexo XV do RICMS/02.

Em atendimento ao despacho interlocutório, a Impugnante renova toda a documentação apresentada na peça de defesa inicial, na tentativa de cumprir as determinações da decisão da Câmara. Entretanto, o desiderato não foi atingido, motivando a solicitação de perícia técnica para que fosse informada a exata classificação fiscal do produto na NCM/SH, considerando os documentos apresentados pela Autuada e diante do percentual real de soro de leite apresentado no composto, confrontá-lo com o texto do item 43.1.18 do Anexo XV do RICMS/02.

Assim se posicionou o Ilustre Perito:

Quesito 1: Queira o perito informar a exata classificação fiscal do produto (NBM/SH), considerando sua composição constante do documento do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento de fls. 85/86:

RESPOSTA:

Utilizando-se de metodologia sob o viés fiscal contábil, podemos asseverar que o produto “*Bebida Láctea*” objeto da autuação, descrito no documento de fls. 8/89 como “*BEBIDA LÁCTEA FERMENTADA SABOR*”, e cuja composição é obtida pelas matérias primas *Leite, Soro de Leite, Açúcar, Estabilizantes (amido modificado, gelatina e goma guar), Aroma idêntico ao natural de morango, Edulcorantes (ciclamato de sódio, acessulfame-k, sacarina sódica, malto dextrina), Corante natural carmim cochonilha (INS 20), Estabilizante citrato de sódio (INS 331 iii) e Fermento lácteo*, não se enquadra adequadamente na NBM 04.03.90.00, tendo em vista não pertencer à posição (mais genérica) 04.03 “*Leitelho, leite e creme de leite coalhados, iogurte, quefir e outros leites e cremes de leite fermentados ou acidificados, mesmo concentrados ou adicionados de açúcar ou de outros edulcorantes, ou aromatizados ou adicionados de frutas ou de cacau.*”.

Esta conclusão decorre do fato de que a “*Bebida Láctea*” não é leitelho (leite de manteiga), nem leite ou creme de leite coalhados, nem iogurte, nem quefir e nem mesmo leite ou creme de leite fermentado ou acidificado.

Por outro lado, a classificação fiscal do produto “*Bebida Láctea*” sob a NBM/SH 22.02.90.00, como defendido pelo Fisco e conforme manifestado nas Consultas pela Secretaria da Receita Federal em fls. 20 a 22, atende adequadamente ao enquadramento da posição (mais genérica) 22.02 “*Águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas e*

*outras bebidas não alcoólicas, exceto sucos (sumos) de frutas ou de produtos hortícolas, da posição 20.09.”* (grifamos).

Atende também à subposição/subitem 2202.90.00 - *Outras Ex 01 - Bebidas alimentares à base de soja ou de leite e cacau”* (grifamos).

Vale ressaltar que a classificação fiscal de qualquer bebida láctea, independente de sua composição, será 2202.90.00, uma vez que além de atender à descrição da posição 2202 e do Capítulo 22 “*Bebidas, líquidos alcoólicos e vinagres*”, não se enquadra nas excludentes descritas nas respectivas notas do Capítulo 22, mais especificamente na Nota 1, que descrevemos abaixo:

#### Capítulo 22

Bebidas, líquidos alcoólicos e vinagres

Notas.

- 1.- O presente Capítulo não compreende:
  - a) Os produtos deste Capítulo (exceto os da posição 22.09) preparados para fins culinários, tornados assim impróprios para consumo como bebida (posição 21.03, geralmente);
  - b) A água do mar (posição 25.01);
  - c) As águas destiladas, de condutibilidade ou de igual grau de pureza (posição 28.53);
  - d) As soluções aquosas que contenham, em peso, mais de 10 % de ácido acético (posição 29.15);
  - e) Os medicamentos das posições 30.03 ou 30.04;
  - f) Os produtos de perfumaria ou de toucador (Capítulo 33).

**Quesito 02: Ainda, considerando esta composição que demonstra que o soro do leite é o elemento essencial do produto objeto da autuação (71,59% de sua composição), especificar se esta informação está correta e, em caso de afirmativo, confrontá-lo com o texto do item 43.1.18 do Anexo XV do RICMS/02.**

RESPOSTA:

Consideramos como correta a composição do produto e a informação de que o soro do leite é o elemento essencial do produto “Bebida Láctea” objeto da autuação (71,59% de sua composição). O Sujeito Passivo comprovou em fls. 53 que prestou devidamente a informação quanto à composição do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

produto aos órgãos de controle responsáveis, e não há notícia nos autos de qualquer contestação sobre esses dados, nem mesmo por parte do Fisco.

Com relação à parte do quesito que solicita confrontar a composição do produto com o texto do item 43.1.18, vejamos como este subitem está disposto no Anexo XV do RICMS/02:

### 43. PRODUTOS ALIMENTÍCIOS

<i>Subitem</i>	<i>Código NBM/SH</i>	<i>Descrição</i>	<i>MVA(%)</i>
43.1.18	2202.90.00	<i>Bebidas prontas à base de soja, leite ou cacau</i>	25

De acordo com a Orientação Tributária DOLT/SUTRI N° 001/2007, no seu Item VI “*Perguntas e Respostas sobre a ST nas operações com mercadorias*”, a resposta à questão 21 esclarece que a substituição tributária estabelecida no Anexo XV aplica-se em relação a qualquer produto descrito e, cumulativamente, classificados em um dos códigos da NBM/SH relacionados na Parte 2 desse Anexo, independentemente do emprego que se venha a dar ao produto.

Ao analisarmos o produto objeto da autuação, verificamos conforme resposta ao quesito 01, acima, que o correto enquadramento do produto em análise deve ser no código NBM/SH é o 2202.90.00.

Verificamos, também, que esta codificação (NBM/SH 2202.90.00) aparece no Anexo XV do Regulamento do ICMS/MG dentro do subitem 43.1.18 com a descrição “**Bebidas prontas à base de soja, leite ou cacau**” (grifamos).

Desta forma, entendemos como correto o enquadramento do produto “bebida láctea” no subitem 43.1.18, uma vez que estão presentes cumulativamente os requisitos de *descrição do produto* (“**bebida pronta à base de soja, leite ou cacau**”) e de *classificação do código NBM/SH* (2202.90.00).

Diante do exposto, houve a manifestação contraditória ao laudo pericial por parte da Impugnante, reafirmando como correta a classificação estampada nos documentos fiscais, qual seja, a NCM 0403.90.00 e, em contrapartida, a acolhida pela Fiscalização da integralidade das disposições técnicas referenciadas no documento.

Dessa forma, cumprida a condição para a classificação da bebida láctea no código NCM/SH 2202.90.00, segundo o Laudo Pericial, verifica-se no Anexo XV do



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Regulamento do ICMS/02 o correto enquadramento dessas bebidas conforme descrição mais apropriada.

Veja-se o enquadramento para o código – NCM/SH 2202.90.00, prevista no Anexo XV do RICMS/02 para a NCM/SH apontada no laudo pericial:

Subitem	Código NBM/SH	Descrição	MVA (%)
43.1.18	2202.90.00	Bebidas prontas à base de soja, leite ou cacau	25

Aduz ainda a Autuada em sua defesa, que a Fiscalização teria a acusado de utilizar a NCM/SH indevida para o produto néctar. Contudo não há nos autos nenhum questionamento quanto ao enquadramento do produto na NCM/SH.

As diferenças de ICMS/ST apuradas se referem à aplicação da MVA incorreta, uma vez inobservada a legislação regulatória da matéria, item 43.1.17 do Anexo XV do RICMS/02, com vigências diferenciadas ao longo do período autuado, qual seja, a partir de 01/03/13 foi altera a MVA de 34% (trinta e quatro por cento) para 40% (quarenta por cento), conforme se depreende do abaixo demonstrado:

(Vigência até 28/02/13 - Decreto Estadual 45.531/11:)

Subitem	Código NBM/SH	Descrição	MVA (%)
43.1.17	2202.90.00	Néctares de frutas e outras bebidas não alcoólicas prontas para beber	34

(Vigência a partir de 01/03/13 - Decreto Estadual 46.137/13:)

Subitem	Código NBM/SH	Descrição	MVA (%)
43.1.17	2202.90.00	Néctares de frutas e outras bebidas não alcoólicas prontas para beber	40

Pelo disposto, é cediço que os documentos fiscais foram emitidos com errônea majoração da base de cálculo da operação própria com a utilização de MVA menor que a prevista na legislação para a apuração do ICMS/ST, corretamente cobrado nesses autos.

Com relação ao demais produtos autuados, queijos coalho, queijo minas padrão e requeijão, insta observar que a própria Autuada, ou não se manifesta, ou assevera na sua peça de defesa a ocorrência de equívoco cometido nos cálculos na emissão dos documentos fiscais, motivo pelo qual não se tecerá maiores considerações sobre esses itens.

Assim sendo, também correto o procedimento fiscal para a cobrança do ICMS/ST e das respectivas multas na forma da legislação de regência.

Improcedente ainda, a tentativa da Impugnante em destinar a cobrança para terceiros, quando alega que na qualidade de “substituto” não participa do fato gerador do imposto, que esta dívida não lhe pertence e que este crédito tributário deve ser cobrado dos estabelecimentos destinatários.

Veja-se as disposições legais que abarcam a matéria:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 6.763/75

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

(...)

II - adquirente ou destinatário da mercadoria pelas operações subseqüentes, ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria;

RICMS/02 - Parte 1 - Anexo XV

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

No caso da substituição tributária o contribuinte legalmente eleito como substituto tributário responde por dívida própria, ainda que os fatos geradores sejam praticados por terceiros (contribuintes substituídos).

Corroborar o entendimento a lição do Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho, em sua obra “Curso de Direito Tributário Brasileiro – 11ª Edição – Editora Forense – pág. 610 e 611”, assim disposta:

A sujeição passiva direta comportaria dois tipos de obrigados:

A) O ‘contribuinte’, que paga dívida tributária própria por fato gerador próprio; e

B) o ‘destinatário legal tributário’, que paga dívida tributária própria por fato gerador alheio (de terceiro), assegurando-se-lhe, em nome da justiça, a possibilidade de recuperar, contra quem praticou ou esteve envolvido com o fato gerador, o dispêndio fiscal que a lei lhe imputou diretamente através da criação do *vinculum juris* obrigacional.

Dessa forma a Impugnante, na condição de substituta tributária, se enquadra na definição de “Destinatário Legal Tributário” (substituto tributário), que paga dívida tributária própria, por fato gerador alheio (de terceiros), motivo pelo qual se encontra no polo passivo da obrigação tributária na condição de sujeito passivo por substituição.

Quanto a alegação de que o ICMS/ST deveria ser cobrado dos contribuintes destinatários por se tratar de uma obrigação solidária, cabe a reprodução do estabelecido no art. 124 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Observa-se do dispositivo destacado que a responsabilidade solidária não comporta benefício de ordem; ou seja, pode a Fiscalização exigir o imposto de quaisquer dos contribuintes (substituto ou substituído), ou de ambos.

Sendo assim, encontram-se plenamente caracterizadas as irregularidades apontadas no Auto de Infração, mostrando-se as alegações dos Impugnantes insuficientes para descaracterizar o trabalho fiscal.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos, em parte, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora) e Erick de Paula Carmo, que o julgavam parcialmente procedente para excluir as exigências relativas às bebidas lácteas. Designado relator o Conselheiro Eduardo de Souza Assis (Revisor). Participaram do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira.

**Sala das Sessões, 16 de agosto de 2017.**

**Eduardo de Souza Assis  
Presidente / Relator designado**

D

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.587/17/3 <sup>a</sup>	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000553937-38	
Impugnação:	40.010141305-48	
Impugnante:	Godiva Alimentos Ltda.	
	IE: 482684089.00-36	
Origem:	DF/Barbacena	

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, 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 e reside apenas na necessidade de se excluir as exigências relativas às bebidas lácteas.

Consta do Auto de Infração as seguintes imputações fiscais:

Constatou-se que no período de 01/01/2012 a 31/12/2015, o sujeito passivo supracitado, na qualidade de Substituto Tributário, deixou de reter, reteve a menor e recolher o valor do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços devido por substituição tributária (ICMS/ST), incidente sobre as operações com mercadorias constantes no item 43 produtos alimentícios da parte 2 do Anexo XV do RICMS/MG, destinadas aos estabelecimentos de contribuintes localizados no Estado de Minas Gerais.

Para essas saídas, o Substituto Tributário deveria reter e recolher o ICMS/ST, aplicando para os cálculos as margens de valores agregados (MVA) determinadas e vigentes a época de cada fato gerador. As MVA's a serem utilizadas são as expressas no Anexo XV do RICMS/MG. Outro dispositivo legal a ser aplicado para os cálculos do ICMS/ST são as reduções de bases de cálculos e suas condições previstas no item 19 do Anexo IV do RICMS/MG.

Utilizamos o aplicativo de verificação da Substituição Tributária do programa Auditor Eletrônico. Selecionamos as notas fiscais passíveis de aplicação das normas de substituição tributária no âmbito interno. Utilizamos os CFOP's 5101, 5401, 5910 e 5912 e 5949. Alteramos a NCM do produto bebida láctea. Consideramos nas apurações as devoluções referentes a cada produto. Para desprezar diferenças de arredondamentos de cálculos foi aplicado um filtro de R\$ 0,10.

Após os critérios relatados, constatamos divergências nos seguintes produtos:

- Bebidas Lácteas, Requeijão, Néctar e Queijo Coalho.

Dentre as inconsistências encontradas podemos destacar a utilização da alíquota de 12% para o cálculo do ICMS/ST dos produtos requeijão e queijo coalho. Detectamos a aplicação da MVA incorreta para as bebidas lácteas e néctares.

As planilhas que demonstram todo o trabalho executado e as respectivas apurações encontram-se no CD anexo. Relato que as planilhas apresentam somente os produtos em que foram constatadas diferenças no cálculo do ICMS/ST, portanto os produtos em que foram calculados corretamente o ICMS/ST por parte do contribuinte e consequentemente ratificados pelo programa não aparecem nas mesmas.

As diferenças nos cálculos do ICMS/ST apuradas estão apresentadas nas planilhas intituladas APURAÇÃO ST POR PRODUTO na coluna N nomeada de DIFERENÇA (J) = H-I. Para o ano de 2015 existem duas planilhas em virtude da alteração da legislação no artigo 111 do Anexo XV do RICMS/MG vigente a partir de 24 de março de 2015.

A segunda planilha apresenta os destinatários envolvidos e as MVA's utilizadas. Planilha essa intitulada DESTINATÁRIOS E MVA POR NOTA FISCAL.

A terceira planilha apresenta as regras de MVA utilizadas para cada produto, bem como a legislação vinculada as mesmas. Planilha essa intitulada PLANILHA REGRAS.

A quarta planilha intitulada TOTAL MENSAL ST apresenta um resumo total mensal do ICMS/ST apurado.

A quinta planilha intitulada BASE DE CALCULO DA MULTA ISOLADA apresenta na coluna J, nomeada de C=B-A, o valor sobre o qual será aplicado o percentual de 20% (vinte por cento) sobre a diferença apurada conforme preceitua o art. 55, inciso VII, alínea c da Lei 6763/75. No entanto o valor apurado é inferior a 500 (quinhentas) UFEMG's; assim foi aplicado o disposto no § 1º do art. 55 da Lei Estadual 6.763/1975 que estabelece a prática de qualquer das infrações previstas neste artigo ensejará aplicação das penalidades nele estabelecidas em valor nunca inferior a 500 (quinhentas) UFEMGs.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigências de ICMS/ST e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, § 2º, inciso I e 55, inciso VII, alínea c.

No que pertine a este voto a questão se refere à falta de destaque e recolhimento ou destaque e recolhimento a menor de ICMS/ST, no período de janeiro de 2012 a dezembro de 2015, na saída dos produtos que o Fisco considerou enquadrados no item 43 (produtos alimentícios) da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Contra este ponto, a Impugnante se insurge alegando não haver erro na classificação NCM atribuída nos documentos fiscais por ela emitidos, que se trata de produto específico referenciado no Capítulo 4 – Leite e Laticínios da Tabela de Incidência do IPI - TIPI, que seu produto é derivado do reaproveitamento do soro de leite e que sua atividade preponderante é a “*preparação de laticínios – CNAE 10.52-0-00*”.

Para aplicação do instituto da substituição tributária não basta apenas analisar a classificação no código NCM da mercadoria. Há de ser analisada, também, a descrição da mercadoria no Anexo XV do Regulamento do ICMS. Assim, para que uma mercadoria se enquadre na substituição tributária é necessário que seu Código NCM esteja listado e que a descrição que se segue ao código corresponda à mercadoria.

Este é o entendimento que se extrai do § 3º do art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, a saber:

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

.....  
§ 3º As denominações dos capítulos da Parte 2 deste Anexo são irrelevantes para definir os efeitos tributários, visando meramente facilitar a identificação das mercadorias sujeitas a substituição tributária.

Veja-se que o próprio estado, ao editar a Orientação Tributária n.º 001/16, na parte de perguntas e respostas, tratou da matéria expondo o mesmo entendimento acima delineado na questão n.º 18, a saber:

18 - Mercadoria que se enquadra na descrição e se encontra classificada em código da NBM/SH relacionado em um capítulo da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/2002 cuja designação difere da destinação que lhe é dada pelo contribuinte adquirente está sujeita ao regime de substituição tributária?

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

R: Conforme expressamente disposto no § 3º do art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002, as denominações dos capítulos da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/2002 são irrelevantes para definir os efeitos tributários, visando meramente facilitar a identificação das mercadorias sujeitas a substituição tributária, ressalvada a hipótese de a própria descrição do item estabelecer para qual tipo de destinação a mercadoria deverá ter para estar sujeita à substituição tributária, a exemplo do item 74.0 do Capítulo 10 da referida Parte 2, pelo qual somente aos produtos empregados na construção aplica-se o referido regime, conforme abaixo:

Item	CEST	NBM/SH	Descrição	Âmbito de Aplicação	MVA (%)
74.0	10.074.00	8302.41.00	Outras guarnições, ferragens e artigos semelhantes de metais comuns, <b>para construções</b> , inclusive puxadores	10.1	45

Cita-se, ainda, as dobradiças de metais comuns classificadas no código 8302.10.00 da NBM/SH. Se destinadas ao uso automotivo estarão sujeitas à substituição tributária prevista no item 26 do Capítulo 1 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/2002, observado o disposto no art. 58-A da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002. No caso de outras destinações, mesmo que não seja para o setor de construção, acabamento, bricolagem ou adorno, como para indústria moveleira por exemplo, estarão sujeitas à substituição tributária por força do item 76.0 do Capítulo 10 da mesma Parte 2:

Item	CEST	NBM/SH	Descrição	Âmbito de Aplicação	MVA (%)
76.0	10.076.00	8302.10.00	Dobradiças de metais comuns, de qualquer tipo	10.1	55

Há, ainda, o caso de guarnições, ferragens e artigos semelhantes, que se destinadas para construção (subposição 8302.41.00 da NBM/SH) estarão sujeitas à substituição tributária prevista no item 74.0 do Capítulo 10 da citada Parte 2:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Item	CEST	NBM/SH	Descrição	Âmbito de Aplicação	MVA (%)
74.0	10.074.00	8302.41.00	Outras guarnições, ferragens e artigos semelhantes de metais comuns, <b>para construções</b> , inclusive puxadores	10.1	45

Noutro giro, se destinadas à indústria moveleira (subposição 8302.42.00 da NBM/SH), não estarão sujeitas ao regime de substituição tributária, uma vez que esse código não se encontra relacionado em nenhum capítulo da Parte 2 do Anexo XV.

Portanto, para exata definição sobre a incidência da substituição tributária é necessário verificar a classificação fiscal do produto e a descrição trazida na norma. Apenas se ambas forem coincidentes ocorrerá a incidência do imposto por substituição tributária.

A classificação de produtos na NCM pode ser feita pelo próprio contribuinte que é quem mais conhece o produto e suas peculiaridades. Para tanto deve observar as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado.

Na hipótese do Fisco Estadual discordar da classificação feita pelo contribuinte poderá revê-la e efetuar a alteração da forma como entender correta.

Entretanto, apenas a Receita Federal do Brasil é competente para, oficialmente, fazer a classificação fiscal de produtos.

No caso dos autos, não há consulta respondida pela Receita Federal do Brasil para a própria Impugnante.

O Fisco busca consultas sobre outros produtos para justificar a classificação fiscal por ele escolhida.

Contudo, há dúvidas sobre a correta classificação dos produtos objeto da autuação.

Pelas “Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado” “*A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas*”.

Consultando a tabela de códigos da NCM/SH constantes da Tabela de Incidência do IPI - TIPI, diante das alegações da Impugnante, encontra-se o seguinte quadro:



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

04.03	<b>Leitelho, leite e creme de leite coalhados, iogurte, quefir e outros leites e cremes de leite fermentados ou acidificados, mesmo concentrados ou adicionados de açúcar ou de outros edulcorantes, ou aromatizados ou adicionados de frutas ou de cacau.</b>	
0403.10.00	- Iogurte	NT
	Ex 01 - Acondicionado em embalagem de apresentação	0
0403.90.00	- Outros	NT
	Ex 01 - Acondicionados em embalagem de apresentação	0

Segundo ressalta o Fisco, está estampada na cópia da Instrução Normativa n.º 16/05, juntada pela Impugnante às fls.43/44, que se refere ao Regulamento Técnico de Identidade e Qualidade de Bebida Láctea, o conceito do produto 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.

Assim, ao se comparar a descrição da posição 04.03 da TIPI com a definição de bebida láctea, acima transcrita, estas bebidas podem ser classificadas em um código derivado daquela posição. Isso porque a bebida láctea pode se caracterizar como “*outros leites e cremes de leite fermentados ou acidificados*”.

As respostas a consultas feitas à Secretaria da Receita Federal do Brasil, amostragem acostada aos autos pela Fiscalização, não tratam do mesmo produto da Impugnante.

A 3ª Câmara de Julgamento, preocupada em buscar a exata classificação das mercadorias fundamental para se chegar a uma conclusão sobre o lançamento em análise, tomou duas medidas, a primeira, para que a Impugnante trouxesse aos autos comprovação formal da composição química do produto denominado bebida láctea e seu enquadramento na NCM/SH aprovado pela Receita Federal; e a segunda, para que o Fisco se manifestasse sobre os documentos trazidos aos autos e demonstrasse o enquadramento do produto na sistemática da substituição tributária prevista no Anexo XV do RICMS/02.

Em atendimento ao despacho interlocutório a Impugnante renova toda a documentação apresentada na peça de defesa inicial e o Fisco também não trouxe novos elementos aos autos.

Desta forma, foi necessária a realização de perícia técnica para buscar a exata classificação fiscal do produto na NCM/SH, considerando os documentos

apresentados pela Impugnante e diante do percentual real de soro de leite apresentado no composto, confrontá-lo com o texto do item 43.1.18 do Anexo XV do RICMS/02.

Contudo, também a perícia não foi totalmente esclarecedora da questão.

No primeiro quesito o perito faz uma análise “*sob o viés fiscal contábil*”. No entanto, a Câmara precisava de uma resposta técnica do ponto de vista físico químico, pois é necessário saber a composição do produto para se chegar a classificação fiscal.

Destaque-se que no segundo quesito a Câmara procurava uma informação sobre a composição do produto se a base de soro de leite ou leite, tendo formulado o seguinte questionamento: “*Ainda, considerando esta composição que demonstra que o soro do leite é o elemento essencial do produto objeto da autuação (71,59% de sua composição), especificar se esta informação está correta e, em caso de afirmativo, confrontá-lo com o texto do item 43.1.18 do Anexo XV do RICMS/02.*”

Como resposta o perito afirma que considera “*como correta a composição do produto e a informação de que o soro do leite é o elemento essencial do produto “Bebida Láctea” objeto da autuação (71,59% de sua composição). O Sujeito Passivo comprovou em fls. 45 que prestou devidamente a informação quanto à composição do produto aos órgãos de controle responsáveis, e não há notícia nos autos de qualquer contestação sobre esses dados, nem mesmo por parte do Fisco*”.

Assim, confrontando a classificação considerada como correta pelo perito verifica-se que o produto não atende ao que a própria SEF/MG considera como essencial para verificar a sujeição da operação ao regime de substituição tributária, a conjunção da classificação fiscal com a descrição do item.

Veja-se o texto do item 43.1.18 do Anexo XV do RICMS/02:

#### 43. PRODUTOS ALIMENTÍCIOS

Subitem	Código NBM/SH	Descrição	MVA(%)
43.1.18	2202.90.00	Bebidas prontas à base de soja, leite ou cacau	25

Como a descrição da mercadoria dada pela Impugnante e considerada correta pelo Perito leva à conclusão de que a bebida não é base de “*soja, leite ou cacau*”, mas a base de soro de leite, que é um produto diferente do leite, não há perfeita subjunção para classificá-la como sujeita à substituição tributária.

Portanto, ainda que se aceite a classificação na posição 2202.90.00 do Código NBM/SH que, repita-se pela importância, não está demonstrada nos autos como correta, não haveria sujeição ao regime de substituição tributária em face de não haver perfeita correlação do produto com a descrição constante do item 43.1.18 do Anexo XV do RICMS/02.

Devem ser afastadas as exigências de ICMS/ST em relação ao produto bebidas lácteas.

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências relativas às bebidas lácteas.

**Sala das Sessões, 16 de agosto de 2017.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Conselheira**

CC/MIG