

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.074/22/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001988997-08  
Impugnação: 40.010152714-39  
Impugnante: Danone Ltda  
IE: 518038971.33-46  
Proc. S. Passivo: Natália Lira Lima  
Origem: DF/Poços de Caldas

### **EMENTA**

**SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST. Constatada a retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária, em operações com bebidas lácteas listadas no item 20 do Capítulo 3 do Anexo XV do RICMS/02. Infração caracterizada. Entretanto deverá ser excluída a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, em relação às notas fiscais que contenham a informação da base de cálculo do ICMS/ST, ainda que inferior à estabelecida na legislação, por ser inaplicável à espécie. Corretas as exigências do ICMS/ST, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, § 2º, inciso I da Lei nº 6.763/75.**

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

### **RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre a constatação de falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, no período de julho a dezembro de 2016, incidente sobre as operações subseqüentes com bebidas lácteas, nos termos estabelecidos no art. 12 c/c item 20 do Capítulo 3 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS/ST apurado, acrescido das Multas de revalidação e isolada capituladas nos arts. 56, § 2º, inciso I e 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, respectivamente, esta última já adequada ao limite estabelecido no § 2º do mesmo dispositivo legal (duas vezes o valor do imposto incidente na operação).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 126/141, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às págs. 188/202.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 203/240, opina, em preliminar, pela rejeição da prefacial arguida e, no mérito pela procedência parcial do lançamento, para que seja excluída a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, em relação às notas fiscais que contenham a

informação da base de cálculo do ICMS/ST, ainda que inferior à estabelecida na legislação, por ser inaplicável à espécie.

## ***DECISÃO***

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

### **Da Preliminar**

#### **1. Da Arguição de “Nulidade da Autuação Fiscal por Vício de Motivação e Cerceamento do Direito de Defesa”:**

A Impugnante afirma que, *“segundo os artigos 89 e 92 do Decreto 44.747/08, são nulos os lançamentos fiscais que não contiverem os elementos obrigatórios ali indicados e que não determinarem, com segurança, a infração atuada”*.

Acrescenta que, *“para que seja possível a realização do direito e a consequente aplicação da norma tributária é imprescindível a expedição do lançamento tributário, nos termos do artigo 142 do CTN”*.

Porém, segundo sua visão, *“no Auto de Infração em comento há claramente vício na descrição da infração e, portanto, violação ao princípio da legalidade, visto que a D. Autoridade Fiscal afirma que as bebidas lácteas de frutas seriam enquadradas na descrição do NCM 2202 e por isso estariam no campo de incidência do ICMS-ST, todavia, não há explicações concretas dos motivos para tal enquadramento”*.

Narra, nesse sentido, que *“a autuação fiscal foi precedida pela expedição de dois Termos de Intimação, os quais tiveram, por fim, obter esclarecimentos detalhados sobre dois produtos em específico, quais sejam, o ‘Danete UHT Bebida Láctea 200 ml’ e a ‘Bebida Láctea Paulista 850 GR MOR’”*.

Argumenta que, *“com as respostas apresentadas, concluiu a D. Autoridade Fiscal que esses dois produtos se encaixariam na descrição do item 57 da parte 6 do Anexo IV do RICMS/02, que trata das hipóteses de redução da base de cálculo do ICMS”*.

PARTE 6

Anexo IV do RICMS/02

PRODUTOS ALIMENTÍCIOS

(a que se refere o item 19 da Parte 1 deste Anexo)

Item 57 - Bebida láctea, assim entendido o produto lácteo resultante da mistura de leite e soro de leite, adicionado ou não de produtos ou substâncias alimentícias, gordura vegetal, leite fermentado, fermento lácteo ou de outros produtos lácteos, devendo, ao final, a base láctea total

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

representar pelo menos 51% (cinquenta e um por cento) do total de ingredientes do produto.

Salienta, no entanto, que, “conforme se pode depreender das respostas dadas aos Termos de Intimação, a Impugnante esclareceu que as bebidas lácteas se cuidam de categoria geral que engloba uma variedade de produtos, que se distinguem entre si tanto pelos ingredientes que os compõem, como pelo modo pelo qual são fabricados. Ou seja, está-se diante de ‘gênero’ do qual se ramifica diversas ‘espécies’”, oportunidade em que transcreve as respostas aos Termos de Intimação Fiscal, conforme abaixo:

### Resposta ao Termo de Intimação nº 146/2020

Como se pode notar, existem ingredientes que não mantem similaridade entre os produtos como o conservador sorbato de potássio, por exemplo, que está presente somente na Bebida Láctea Paulista Morango. O Danette UHT não possui conservadores em sua composição.

Além da diferenciação dos ingredientes como o conservador referido acima, o processo de fabricação desses produtos também é distinto.

A título exemplificativo e de maneira muito resumida, o Danette UHT sujeita-se a um tratamento térmico de ultra alta temperatura e não passa por um processo de fermentação natural. Em contrapartida, a Bebida Láctea Paulista Morango sujeita-se a um processo de fermentação natural e não pode ser submetido a tratamento térmico após a fermentação.

Assim, conforme demonstrado acima, os produtos indicados nesta Intimação têm ingredientes que os diferenciam em termos de composição e são fabricados de maneira também distinta.

### Resposta ao Termo de Intimação nº 168/2020

Não obstante cumpre destacar que o conceito geral transcrito acima é subdividido pelo órgão técnico em diversas categorias e subcategorias dependendo dos ingredientes, processo produtivo etc.

Ressalta que “é exatamente em razão das especificidades de cada produto que a Impugnante atribui diferentes classificações (NCM) para fins fiscais. A depender dos ingredientes e do processo de elaboração empregados na produção, a Impugnante enquadra seus produtos em dois códigos NCM distintos (2202.09.00 e 0403.9000), embora todos eles se encaixem no item 57 da parte 6 do Anexo IV do RICMS/02, que trata das hipóteses de redução da base de cálculo”.

Aduz que “tal fato é relevante, pois a depender da classificação dos produtos, as operações realizadas podem se submeter ou não ao regime de substituição, sendo a Impugnante, conseqüentemente, responsável ou não pelo

*recolhimento antecipado do ICMS que seria devido somente na próxima etapa da cadeia de circulação”.*

Entretanto, no seu entender, “*como se pode aferir do Auto de Infração e de seus anexos, não constam os motivos pelos quais houve a descon sideração da classificação NCM atribuída pela Impugnante à parte dos produtos que comercializa, limitando a D. Autoridade Fiscal a afirmar que ‘ambos os produtos atendem a definição dada pelo item 57 da parte VI do Anexo IV (que trata da redução da base de cálculo) e são bebidas lácteas’*”.

A seu ver, “*essa falta de exposição de razões que levaram à autuação evidencia que o lançamento em questão possui flagrante vício de motivação, a qual consiste na descrição dos motivos de fato ensejadores de sua expedição, bem como na declaração de que estes pressupostos de fato se enquadram na descrição da norma tributária que estabelece a cobrança do específico tributo*”.

Complementa que, “*por mais que a autuação impugnada contenha descrição da infração supostamente cometida pela Impugnante, há inegável obscuridade nas irregularidades apontadas, o impossibilita identificar as razões de se estar exigido o ICMS-ST sobre os produtos relacionados nos Anexos da autuação fiscal*”.

Conclui que, “*havendo falhas em tais elementos, como ocorre no presente caso, resta configurada insegurança na determinação da infração, o que impõe o reconhecimento da nulidade da autuação fiscal*”, em razão da manifesta ausência de motivação.

No entanto, além de se confundirem com o mérito da presente lide, os argumentos da Impugnante não se coadunam com a realidade dos fatos, o que pode ser observado mediante simples leitura do Relatório Fiscal anexado ao Auto de Infração, *verbis*:

Relatório Fiscal Anexado ao Auto de Infração

“... 6 - IRREGULARIDADES APURADAS

01.069.002 – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA MERCADORIAS RELACIONADAS NA PARTE 2 DO ANEXO XV DO RICMS/02 – Falta de retenção/recolhimento

7 – RELATÓRIO

Constatou-se, mediante conferência de documentos fiscais e Escrituração Fiscal digital, que a Autuada, no período de julho a dezembro de 2016, deixou de reter e recolher o ICMS devido por substituição tributária no valor original de R\$ ..., incidente sobre bebidas lácteas, a época do período fiscalizado, inseridos no item 20 do Capítulo 3 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, em decorrência de não ter consignado nos documentos que acobertaram as operações a base de cálculo e o valor do imposto devido a título de substituição tributária, conforme estabelecido no

artigo 19, inciso I, alínea 'b', item 3, do Anexo XV do RICMS/02.

As mercadorias são 'bebidas lácteas, assim entendido o produto lácteo resultante da mistura de leite e soro de leite, adicionado ou não de produtos ou substâncias alimentícias, gordura vegetal, leite fermentado, fermento lácteo ou de outros produtos lácteos, devendo, ao final, a base láctea total representar pelo menos 51% (cinquenta e um por cento) do total de ingrediente do produto'. Tal definição consta da Instrução Normativa MAPA nº 16, de 23/08/2005, que aprova o Regulamento Técnico de identidade e qualidade de Bebida Láctea, cuja cópia pode ser encontrada no Anexo 10 do presente PTA.

Primeiramente foi emitido o Termo de Intimação nº 146/2020, incluída em Intimações/comunicados/ofícios da aba Documento de Início de Ação Fiscal do PTA, solicitando-se a composição química e enquadramento do NCM/SH dos produtos Danette UHT Bebida Láctea 200 ML e do produto Bebida Láctea Paulista 850 GR MOR, tendo o contribuinte apresentado a resposta abaixo, também encontrada no mesmo local acima citado: (Grifou-se).

Ante o exposto, o contribuinte esclarece que as bebidas lácteas produzidas podem conter composições químicas diferentes e serem fabricadas de forma bastante distinta.

Neste sentido, levando-se em consideração os 02 (dois) exemplos mencionados na presente Intimação, tem-se a seguinte composição para cada um deles:

1) NCM 2202.99.00 - Danette UHT Bebida Láctea 200 ml:

- a. Soro de leite reconstituído
- b. Leite integral e/ou leite integral reconstituído
- c. Cacau hidratado
- d. Açúcar
- e. Estabilizantes goma guar
- f. Fosfato dissódico
- g. Goma gelana
- h. Carragena
- i. Aromatizantes.
- j. Contém lactose
- k. Não contém glúten

2) NCM 0403.90.00 – Bebida Láctea Paulista 850g Morango:

- a. Soro de leite reconstituído
- b. Leite parcialmente desnatado e/ou leite parcialmente desnatado reconstituído
- c. Preparado de fruta (açúcar, água, polpa de morango, amido modificado, aromatizantes, acidulante ácido cítrico, conservador sorbato de potássio, espessante goma xantana e corante artificial azorrubina)
- d. Xarope de açúcar
- e. Amido modificado
- f. Fermento lácteo
- g. Estabilizante gelatina
- h. Acidulante ácido cítrico
- i. Contém lactose

J. Contém glúten

Como se pode notar, existem ingredientes que não mantem similaridade entre os produtos como o conservador sorbato de potássio, por exemplo, que está presente somente na Bebida Láctea Paulista Morango. O Danette UHT não possui conservadores em sua composição.

Além da diferenciação dos ingredientes como o conservador referido acima, o processo de fabricação desses produtos também é distinto.

A título exemplificativo e de maneira muito resumida, o Danette UHT sujeita-se a um tratamento térmico de ultra alta temperatura e não passa por um processo de fermentação natural. Em contrapartida, a Bebida Láctea Paulista Morango sujeita-se a um processo de fermentação natural e não pode ser submetido a tratamento térmico após a fermentação.

Assim, conforme demonstrado acima, os produtos indicados nesta Intimação têm ingredientes que os diferenciam em termos de composição e são fabricados de maneira também distinta.

Tendo o contribuinte apresentado as informações que lhe cumpria, permanece à disposição para demais esclarecimentos.

Posteriormente, em complementação à Intimação 146/2020, foi feita à Intimação nº 168/2020, anexada em Intimações/comunicados/ofícios da aba Documento de Início de Ação Fiscal, solicitando, conforme abaixo:

‘Declaração afirmando ou não se os produtos de NCM/SH 2202.90.00 – Danette UHT Bebida Láctea 200 ML e 0403.90.00 – exemplo o produto Bebida Láctea Paulista 850 GR MOR se enquadram na integralidade da descrição contida no item 57 da parte 6 do Anexo IV do RICMS/02’, que reproduziu a Instrução Normativa nº 16 do MAPA cuja cópia encontra-se no Anexo 10 do presente PTA, a saber:

57	Bebida láctea, assim entendido o produto lácteo resultante da mistura de leite e soro de leite, adicionado ou não de produtos ou substâncias alimentícias, gordura vegetal, leite fermentado, fermento lácteo ou de outros produtos lácteos, devendo, ao final, a base láctea total representar pelo menos 51% (cinquenta e um por cento) do total de ingredientes do produto.
----	--

A empresa assim respondeu (anexada em Intimações/comunicados/ofícios da aba Documento de Início de Ação Fiscal):

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ante o exposto, o Contribuinte esclarece o quanto segue.

O item 57 da parte 6 do Anexo IV do RICMS/02 apresenta o conceito geral de bebida láctea estabelecido no Regulamento Técnico aprovado pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento.

Não obstante cumpre destacar que o conceito geral transcrito acima é subdividido pelo órgão técnico em diversas categorias e subcategorias dependendo dos ingredientes, processo produtivo etc.

Assim, embora os produtos questionados tenham algumas características diferentes como apresentado anteriormente, considerando que os produtos fabricados pelo Contribuinte são bebidas lácteas e considerando que a descrição contida no item 57 da parte 6 do Anexo IV do RICMS/02, que trata da Redução de Base de Cálculo do ICMS para os Produtos Alimentícios é geral e, portanto, abrange a categoria como um todo, é possível afirmar que as bebidas lácteas produzidas pelo Contribuinte estão enquadradas na referida definição.

No entanto, para o Danette UHT Bebida Láctea 200 ml, a redução da base de cálculo do ICMS não é considerada, uma vez que o benefício é aplicável somente para produção realizada no estado de Minas Gerais (nos termos do item 20 da parte 1 do mesmo anexo), o que não é o caso.

Tendo o contribuinte apresentado as informações que lhe cumpria, permanece à disposição para demais esclarecimentos.

Vê-se da resposta acima que a empresa afirma que ambos os produtos atendem a definição dada pelo item 57 da parte VI do Anexo IV (que trata da redução de base de cálculo) e são bebidas lácteas, por conterem em sua composição o leite e o soro de leite (muito embora haja diferenciação em alguns ingredientes).

Ocorre, porém, que o contribuinte classifica os produtos em NCM/SH diferentes, utilizando o NCM 2202.9000 para o produto Danette UHT Bebida Láctea 200 ML e NCM 0403.90.00 – por exemplo para o produto Bebida Láctea Paulista 850 GR MOR, recolhendo o ICMS/ST somente para o primeiro produto.

A Bebida láctea está incluída no rol das mercadorias sujeitas a ST no Estado de Minas Gerais e, a época do período fiscalizado, classificada na categoria 'outras bebidas' (item 20), conforme abaixo:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### 3. CERVEJAS, CHOPES, REFRIGERANTES, ÁGUAS E **OUTRAS BEBIDAS**

#### Âmbito de Aplicação da Substituição Tributária:

3.1 Interno e nas seguintes unidades da Federação: Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, 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 11/91).

3.2 Revogado

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

“

3.2 Interno e nas seguintes unidades da Federação: Amapá (Protocolo ICMS 188/09), Distrito Federal\* (Protocolo ICMS 30/13), Paraná (Protocolo ICMS 188/09), Rio de Janeiro\* (Protocolo ICMS 188/09), Rio Grande do Sul (Protocolo ICMS 188/09), Santa Catarina (Protocolo ICMS 188/09) e São Paulo (Protocolo ICMS 28/09).

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

A fiscalização, a partir destas informações, confrontou as Notas Fiscais das operações de venda (CFOP 5102) e verificou que não houve destaque e recolhimento de ICMS/ST para os produtos classificados como bebidas lácteas e classificados pela empresa no NCM 0403.90.00.

Contudo, tais bebidas lácteas estão classificadas e inseridas na parte 2 do Anexo XV com NBM/SH 2202.90.00. Este, inclusive, é o entendimento da Superintendência de Tributação (SUTRI) como na resposta de Contribuinte nº 080/2019, parte dela destacada abaixo:

‘Cumprе destacar que, de acordo com as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), aprovadas pela Instrução Normativa RFB nº 1.788, de 08 de fevereiro de 2018, a posição 2202 da NBM/SH compreende as BEBIDAS lácteas, não se confundindo com os produtos indicados na posição 0403 da NBM/SH:

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

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.

Estão excluídos desta posição:

a) Os iogurtes líquidos e outros leites e cremes fermentados ou acidificados, adicionados de cacau, fruta ou de aromatizantes (posição 04.03).  
(...) (destacou-se)

Desse modo, as BEBIDAS alimentares prontas à base de soja, leite ou cacau, inclusive os produtos denominados BEBIDAS lácteas, classificadas na posição 2202.99.00 da NBM/SH, estão sujeitas à substituição tributária, consoante item 115.0 do capítulo 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/2002.'

A base de cálculo da SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (BC/ST) relativa ao imposto devido pelas subseqüentes operações dos estabelecimentos destinatários, contribuintes substituídos, foi formada de acordo com o artigo 19, inciso I, alínea 'b', item 3 do Anexo XV do RICMS/02, aprovado pelo Decreto nº 43.080/02. Para se chegar no valor da base de cálculo da substituição tributária, foram analisadas as notas fiscais eletrônicas de saída autorizadas do autuado que continham as mercadorias 'BEBIDAS LÁCTEAS' cujo NCM foi informado pela empresa como 0403.90.00.

Os cálculos destes valores encontram-se nos Anexos 1 a 6, sendo o anexo 1 discriminando os valores referente ao mês de julho de 2016, até chegarmos no mês de dezembro de 2016, contido no anexo 6.

Em cada Anexo encontram-se duas abas de Planilhas Excel; a primeira planilha (itens) foi obtida pela análise das notas fiscais eletrônicas de saída autorizadas informando os itens de cada Nota Fiscal e a segunda planilha (cálculo ICMS), elaborada por esta fiscalização, mostrando o cálculo do ICMS/ST devido.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O valor de partida para se chegar no ICMS/ST devido em cada mês foi obtido na planilha de itens referente aquele mês. Do somatório da coluna denominada 'total bruto do produto', que nada mais é do que a multiplicação entre seu valor unitário pela quantidade encontra-se o valor de partida (Valor Total Bruto) para o cálculo do ICMS/ST devido. Este valor foi transferido para a coluna 'VALOR TOTAL BRUTO' da planilha 'CÁLCULO ICMS'.

A base de cálculo do ICMS/ST foi obtida pela multiplicação do referido 'VALOR TOTAL BRUTO' pela respectiva Margem de valor agregado (MVA). Para o produto considerado (bebidas lácteas), a MVA é de 30% conforme Item 20 da Capítulo 3 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/MG, conforme abaixo:

[...]

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

Portanto, vê-se que para o produto Bebidas Lácteas, sua MVA, a época, era de 30% e este foi o percentual aplicado sobre a totalização da coluna 'VALOR TOTAL BRUTO', sendo este valor informado na planilha 'CÁLCULO ICMS', na coluna 'BC com MVA'.

Sobre o valor da BC com MVA foi aplicado a redução de base de cálculo de 61,11% conforme determina o Item 19 do Anexo IV do RICMS, vigente à época, conforme abaixo descrito:

Efeitos de 15/12/2002 a 31/12/2018 - Redação original:

ITEM	HIPÓTESE/CONDIÇÕES	REDUÇÃO DE:	MULTIPLICADOR OPCIONAL PARA CÁLCULO DO IMPOSTO (POR ALÍQUOTA)			EFICÁCIA
			18%	12%	7%	ATÉ:
19	Saída, em operação interna, dos produtos alimentícios:					Indeterminada

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 29/09/2015 a 11/08/2017 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 46.845, de 29/09/2015 e ver art. 3º do Dec. nº 46.845, de 29/09/2015 (Vigência para o feijão a partir de 28/03/2012):

a) relacionados nos itens 6, 7, 10 a 13, 25, 29, exceto na hipótese da alínea "c", 30 a 34, 55 a 58 e 62, desde que produzidos no Estado, e nos itens 1, 4 a 5, 8, 9, 14 a 24, 26 a 28, 35 a 37, 44 a 48, 59 a 61, da Parte 6 deste Anexo:					
--	--	--	--	--	--

Efeitos de 15/12/2002 a 27/12/2019 - Redação original:

a.1) nas operações tributadas à alíquota de 18% (dezoito por cento):	61,11	0,07			
--	-------	------	--	--	--

(3908) PARTE 6	
(3908) PRODUTOS ALIMENTÍCIOS	
(3908) (a que se refere o item 20 da Parte 1 deste Anexo)	
ITEM	DESCRIÇÃO/MERCADORIA
57	Bebida láctea, assim entendido o produto lácteo resultante da mistura de leite e soro de leite, adicionado ou não de produtos ou substâncias alimentícias, gordura vegetal, leite fermentado, fermento lácteo ou de outros produtos lácteos, devendo, ao final, a base láctea total representar pelo menos 51% (cinquenta e um por cento) do total de ingredientes do produto.

Referida base de cálculo com a redução acima foi informada na planilha 'CÁLCULO ICMS' na coluna 'BC COM REDUÇÃO', sendo esta a base de cálculo final na qual foi aplicado a alíquota de 18% prevista no artigo 42, inciso I, alínea 'e', conforme abaixo:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

...

e) 18% (dezoito por cento), nas operações e nas prestações não especificadas nas alíneas anteriores

O valor da BC com redução multiplicado pela alíquota de 18% foi informado na planilha 'CÁLCULO ICMS' na coluna 'ICMS'.

Contudo, sobre o valor de ICMS apurado acima é necessário abater o valor do ICMS operação própria do remetente, valor este informado na planilha 'ITENS' na coluna 'VALOR ICMS', sendo este valor transportado (totalizado) para a planilha 'CÁLCULO ICMS', coluna 'ICMS DESTACADO'. Por fim, o valor apurado de ICMS/ST a recolher é a diferença entre o valor de ICMS da coluna 'VALOR ICMS' e o valor do ICMS

destacado sobre as operações próprias, na coluna 'ICMS DESTACADO'.

A título exemplificativo, vamos demonstrar o cálculo para o mês de julho de 2021:

- Total bruto produto = R\$ 4.643.268,58
- BC com MVA de 30% = (total bruto produto) \*30% = R\$ 6.036.249,15
- BC com redução de 61,11% = (BC com MVA) \*38,89% = R\$ 2.347.497,29
- ICMS = (BC com redução de 61,11%) \*18%) = R\$ 422.549,51
- Dedução do ICMS próprio do remetente = R\$ 325.039,98
- ICMS/ST= (ICMS - dedução do ICMS próprio) = R\$ 97.509,

[...]

Ainda em decorrência da falta de recolhimento do ICMS/ST devido, aplica-se a multa de revalidação tipificada no art. 56, inciso II cuja cobrança ocorreu em dobro em decorrência do Art. 56 § 2º, Inc I; e a multa isolada por falta de destaque do ICMS/ST, conforme art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei Estadual 6.763/75.

Em decorrência da limitação do § 2º, Inc I do art. 55 da Lei Estadual 6763/75 os valores cobrados a título de multa isolada foram recalculados para duas vezes o valor do imposto.

Estes valores encontram-se calculados no Anexo 7 do presente Auto de Infração (Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário ..." (Grifou-se)

Como se vê, os produtos objeto da presente autuação são bebidas lácteas, assim entendido o produto lácteo resultante da mistura de leite e soro de leite, adicionado ou não de produtos ou substâncias alimentícias, gordura vegetal, leite fermentado, fermento lácteo ou de outros produtos láteos, devendo, ao final, a base láctea total representar pelo menos 51% (cinquenta e um por cento) do total de ingrediente do produto, conforme definição estabelecida na Instrução Normativa MAPA nº 16, de 23/08/05, que aprova o Regulamento Técnico de identidade e qualidade de Bebida Láctea (Anexo 10), definição esta reproduzida no item 57 da Parte 6 do Anexo IV do RICMS/02.

Por outro lado, as bebidas lácteas enquadram-se na posição 2202.90.00 da NBM/SH, entendimento este corroborado pela solução dada à Consulta de Contribuinte nº 080/2019, e não na posição 0403.90.00, classificação erroneamente adotada pela Impugnante para alguns dos produtos por ela comercializados.

Tais bebidas estão listadas no item 20 do Capítulo 3 da Parte 2 do Anexo XV como sujeitas à substituição tributária, porém, em função de sua errônea classificação, a Impugnante deixou de reter e recolher o ICMS/ST relativo às operações subsequentes com esses produtos.

Em apertada síntese, são esses os fatos que motivaram a presente autuação, devendo-se reiterar que o relatório detalhado elaborado pelo Fisco não deixa qualquer margem de dúvida quanto à natureza da infração imputada à Impugnante.

Verifica-se, assim, que o presente lançamento foi lavrado com todos os requisitos formais estabelecidos no art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, contendo, especialmente, a descrição clara e precisa do fato que motivou a sua emissão e das circunstâncias em que foi praticado, bem como a citação expressa dos dispositivos legais tidos por infringidos e daqueles relativos às penalidades aplicadas, inexistindo qualquer mácula que possa acarretar a sua nulidade.

Da mesma forma, inexistente qualquer ofensa ao art. 142 do CTN, pois o Fisco determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, nos termos estabelecidos na legislação vigente, identificou corretamente o Sujeito Passivo da obrigação tributária, assim como aplicou de forma esmerada a penalidade cabível.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Por outro lado, da leitura da peça defensiva apresentada, verifica-se que a Impugnante compreendeu plenamente a infração que lhe foi imputada, tanto é que no mérito, ao se contrapor à acusação fiscal, consta a sua afirmação no sentido de que *“o racional apresentado na autuação foi no sentido de que por serem bebidas lácteas, independentemente de haver cacau e/ou frutas na sua composição, o NCM aplicado seria o 2202.90.00, o qual está descrito no item 20, capítulo 3, parte 2, Anexo XV do Decreto nº 43.080/2002 (‘RICMS/02’)*”, seguida de suas argumentações contrárias a essa classificação fiscal.

Não há que se falar, portanto, em nulidade do Auto de Infração ou em cerceamento de defesa, motivo pelo qual rejeita-se a prefacial arguida pela Impugnante.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre a constatação de falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, no período de julho a dezembro de 2016, incidente sobre as operações subsequentes com bebidas lácteas, nos termos estabelecidos no art. 12 c/c item 20 do Capítulo 3 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Anexo XV do RICMS/02

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

### Efeitos de 01/01/16 a 31/01/17

ITEM	NBM/SH	DESCRIÇÃO	MVA (%)
20.0	2202.90.00	Bebidas alimentares prontas à base de soja, leite ou cacau, inclusive os produtos denominados bebidas lácteas	30

As exigências fiscais referem-se ao ICMS/ST apurado, acrescido das Multas de revalidação e isolada capituladas nos arts. 56, § 2º, inciso I e 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, respectivamente, esta última já adequada ao limite estabelecido no § 2º do mesmo dispositivo legal (duas vezes o valor do imposto incidente na operação).

A base de cálculo do ICMS/ST foi apurada de acordo com a norma estabelecida no art. 19, inciso I, alínea “b.3” do Anexo XV do RICMS/02, tomando-se como preço de partida o valor dos produtos informados nas notas fiscais, com posterior aplicação da Margem de Valor Agregado (MVA) equivalente a 30% (trinta por cento).

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

I - em relação às operações subsequentes:

[...]

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

[...]

Efeitos de 01/01/16 31/12/18

3. o preço praticado pelo remetente acrescido dos valores correspondentes a descontos concedidos, inclusive o incondicional, frete, seguro, impostos, contribuições, royalties relativos a franquia e de outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, ainda que por terceiros, adicionado da parcela resultante da aplicação sobre o referido montante do percentual de margem de valor agregado (MVA) estabelecido para a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária relacionada na Parte 2

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

deste Anexo e observado o disposto nos §§ 5º a 8º;

Em seguida, a base de cálculo assim apurada foi reduzida em 61,11%, em consonância com o benefício da redução da base de cálculo prevista no item 19, alínea “a” do Anexo IV do RICMS/02 c/c item 57 da Parte 6 do mesmo Anexo.

ANEXO IV  
DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO  
PARTE I  
DAS HIPÓTESES DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO  
(a que se refere o artigo 43 deste Regulamento)

Efeitos de 15/12/02 a 31/12/18

ITEM	HIPÓTESE/CONDIÇÕES	REDUÇÃO DE:	MULTIPLICADOR OPCIONAL PARA CÁLCULO DO IMPOSTO (POR ALÍQUOTA)			EFICÁCIA
			18%	12%	7%	
19	Saída, em operação interna, dos produtos alimentícios:					Indeterminada

Efeitos de 29/09/15 a 11/08/17

	a) relacionados nos itens 6, 7, 10 a 13, 25, 29, exceto na hipótese da alínea “c”, 30 a 34, <b>55 a 58</b> e 62, desde que produzidos no Estado, e nos itens 1, 4 a 5, 8, 9, 14 a 24, 26 a 28, 35 a 37, 44 a 48, 59 a 61, da Parte 6 deste Anexo:					
--	---	--	--	--	--	--

Efeitos de 15/12/02 a 27/12/19

	a.1) nas operações tributadas à alíquota de 18% (dezoito por cento):	61,11	0,07			
--	--	-------	------	--	--	--

PARTE 6  
PRODUTOS ALIMENTÍCIOS

(a que se refere o item 19 da Parte 1 deste Anexo)

ITEM	DESCRIÇÃO/MERCADORIA
57	Bebida láctea, assim entendido o produto lácteo resultante da mistura de leite e soro de leite, adicionado ou não de produtos ou substâncias alimentícias, gordura vegetal, leite fermentado, fermento lácteo ou de outros produtos lácteos, devendo, ao final, a base láctea total representar pelo menos 51% (cinquenta e um por cento) do total de ingredientes do produto.

O ICMS/ST exigido foi calculado mediante a aplicação da alíquota interna prevista para a operação (18%) sobre a base de cálculo reduzida, deduzindo-se o ICMS destacado nos documentos fiscais, relativo às operações próprias da Impugnante.

Contraopondo-se ao feito fiscal, a Impugnante afirma, inicialmente, que o presente lançamento deve ser julgado improcedente “*em razão da equivocada interpretação do D. Autoridade Fiscal quanto à descrição do NCM 2202.90.00 e sua aplicação aos produtos autuados, a saber, bebidas lácteas de frutas ou sem cacau da marca Paulista*”, uma vez que “*o racional apresentado na autuação foi no sentido de que por serem bebidas lácteas, independentemente de haver cacau e/ou frutas na sua composição, o NCM aplicado seria o 2202.90.00, o qual está descrito no item 20, capítulo 3, parte 2, Anexo XV do Decreto nº 43.080/2002 (‘RICMS/02’) da seguinte forma*”:

“Bebidas alimentares prontas à base de soja, **leite ou cacau**, inclusive os produtos denominados bebidas lácteas” (Grifos da Impugnante)

No entanto, segundo a Impugnante, “*referida descrição não se coaduna com aquela constante das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (‘NESH’), as quais contêm as descrições técnicas de mercadorias e as indicações práticas internacionalmente aceitas quanto à classificação e à identificação destas, sendo uma interpretação oficial internacional do Sistema Harmonizado*”.

Salienta que, de acordo com as NESH, o código NCM 2202.90.00 está assim descrito:

22.02  
(...)

A presente posição engloba as bebidas não alcoólicas tal como são definidas na Nota 3 do presente Capítulo, exceto as compreendidas em noutras posições, em particular nas posições 20.09 ou 22.01.

(...)

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

Este grupo inclui, entre outros:

(...)

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

Sustenta que, “*segundo a descrição das NESH, o código NCM 2202 não abarca produtos à base de leite e frutas, mas tão somente produtos à base de leite e de cacau*’. O que se contrapõe à descrição do Anexo XV, a saber, leite ou cacau”.

Pondera que, diante de tal cenário, “*vê-se sujeita a entendimentos/descrições diversas para um mesmo NCM, razão por que não poderia*

*sofrer autuação fiscal decorrente de eventual classificação incorreta dos produtos em análise (bebidas lácteas de frutas ou sem cacau da marca Paulista)”.*

Aduz que “a autuação ao afirmar que ‘a empresa respondeu que ambos os produtos atendem a definição dada pelo item 57 da parte VI do Anexo IV (que trata da redução da base de cálculo) e são bebidas lácteas. Tais bebidas lácteas estão classificadas e inseridas na parte 2 do Anexo XV com NBM/SH 2202.90.00. Este, inclusive, é o entendimento da Superintendência de Tributação (SUTRI) como na resposta de Contribuinte nº 080/2019’, indica que a D. Autoridade Fiscal não observou as características do NCM 0403 utilizado pela Impugnante para os produtos autuados”, pelo contrário, pois segundo sua visão, a autuação teria partido da premissa de que, pelas respostas aos Termos de Intimação nºs 146 e 168, “os produtos autuados, mesmo sem cacau, se enquadrariam no NCM 2202, ainda que a descrição trazida no regulamento mineiro não esteja em acordo com a NESH”.

Argumenta que, “para a correta delimitação do ICMS-ST é necessário que o NCM e a descrição do produto na legislação mineira estejam em acordo, visto que ao seguir isoladamente os critérios abarcados no Anexo XV do RICMS/2002, no sentido de se considerar a classificação fiscal ou descrição dos produtos, provavelmente haverá divergência quanto à incidência do ICMS-ST, o que ocorreu no presente caso”.

A seu ver, “a Fiscalização não analisou o binômio classificação fiscal + descrição dos produtos, mas tão somente ateu-se separadamente à cada requisito, como se a existência de um deles fosse o suficiente para se concluir pela incidência do ICMSST”.

Assevera que “a D. Autoridade Fiscal não afirmou que o NCM 0403 atribuído pela Autora aos produtos autuados estaria equivocado, mas tão somente assumiu que, sendo lácteos e compostos de leite, mesmo que com a outra classificação fiscal haveria incidência do ICMS-ST”.

Destaca que os produtos classificados na posição NCM 0403 são expressamente excluídos da posição NCM 2202, conforme indicado na NESH.

Estão excluídos desta posição:

- a) Os iogurtes líquidos e outros leites e cremes fermentados ou acidificados, adicionados de cacau, fruta ou de aromatizantes (posição 04.03).

Finaliza afirmando que, “em suma, a D. Autoridade Fiscal acabou por desconsiderar, sem maiores explicações, que os produtos autuados (bebidas lácteas de frutas ou sem cacau da marca Paulista) foram regularmente classificados na posição NCM 0403, os quais, como acima visto, são excepcionados da posição NCM 2202”.

Noutro enfoque, a Impugnante afirma que, “na remota hipótese de se entender que a classificação dada pela Impugnante aos produtos autuados tenha sido incorreta, não se pode ignorar, de outro lado, que a atribuição do código NCM 0403 a esses produtos foi feita de forma fundamentada e não aleatoriamente, permitindo afirmar, assim, que existe efetiva dúvida diante da legislação tributária”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Requer, nesses termos, que, “*caso os argumentos aduzidos nos tópicos anteriores não venham a ser acatados, de todo modo, deve haver o cancelamento integral da autuação, na forma do artigo 112 do Código Tributário Nacional, segundo o qual existindo dúvida quanto à interpretação da capitulação legal, da natureza, das circunstâncias do fato e da autoria, a interpretação deve ser aquela mais favorável ao contribuinte*”, pois, na sua ótica, “*no presente caso, a autuação está permeada de dúvida, já que existe a indicação do NCM 2202 sem a descrição correta, bem como a desconsideração do NCM 0403, sendo evidente, portanto, que houve, ‘dúvida quanto (...) à capitulação legal do fato’ e ‘às circunstâncias materiais do fato’ a ensejar a incidência da disposição prevista pelo artigo 112 do CTN*”.

No entanto, em que pesem os seus argumentos, verifica-se não assistir razão à Impugnante.

Há que se ressaltar, inicialmente, que, ao contrário da afirmação da Impugnante, é pacífico o entendimento deste E. Conselho no sentido de que a aplicação do regime de substituição tributária estabelecido no Anexo XV do RICMS/02 tem por condições cumulativas encontrar-se o produto classificado em um dos códigos da NBM/SH relacionados na Parte 2 do citado Anexo e enquadrar-se na descrição contida no respectivo item do capítulo a que se referir (observado o âmbito de aplicação da substituição tributária).

Sendo assim, verificada que a NBM/SH está relacionada na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 e que a descrição do produto é compatível, pode-se concluir que o produto está sujeito à substituição tributária.

No presente caso, a substituição tributária objeto da contenda se refere ao item 20 do Capítulo 3 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02.

Efeitos de 01/01/16 a 31/01/17

ITEM	NBM/SH	DESCRIÇÃO	MVA (%)
20.0	2202.90.00	Bebidas alimentares prontas à base de soja, leite ou cacau, inclusive os produtos denominados <b>bebidas lácteas</b>	30

Cabe lembrar que a Impugnante reconheceu, mediante resposta a intimação específica do Fisco, que os produtos objeto da presente autuação se enquadram no conceito de bebida láctea, “*assim entendido o produto lácteo resultante da mistura de leite e soro de leite, adicionado ou não de produtos ou substâncias alimentícias, gordura vegetal, leite fermentado, fermento lácteo ou de outros produtos lácteos, devendo, ao final, a base láctea total representar pelo menos 51% (cinquenta e um por cento) do total de ingredientes do produto*”, nos termos da definição estabelecida na Instrução Normativa do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (Mapa) nº 16, de 23/08/05.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por consequência, os produtos em questão, inclusive aquele denominado “Bebida Láctea Paulista 850 GR MOR”, enquadram-se na descrição contida no item 20 acima, o qual faz menção expressa aos “produtos denominados bebidas lácteas”.

Resta, então, demonstrar que esses produtos se enquadram, também, no código NBM/SH 2202.90.00.

A Impugnante sustenta que as “*bebidas lácteas de frutas ou sem cacau da marca Paulista*” (exemplo: “*Bebida Láctea Paulista 850g Morango*”) devem ser classificadas no código 0403.90.00.

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

0403.90.00 - Outros

Como se sabe, a correta classificação de uma mercadoria na tabela NBM/SH deve ser feita a partir da posição (descrição mais genérica), passando pela subposição, item e finalmente chegando ao subitem (descrição mais específica).

Assim, se uma mercadoria não se enquadrar na descrição mais genérica, certamente não será classificada em uma mais específica, derivada desta.

Comparando-se a descrição da posição 04.03 da tabela NBM com a definição de bebida Láctea, já reproduzida anteriormente, verifica-se que estas bebidas não podem ser classificadas em um código derivado da posição 04.03 da Tabela NBM/SH, pois uma bebida Láctea não se confunde com leitelho, leite ou creme de leite coalhados, iogurte, quefir ou mesmo com leite ou creme de leite fermentado ou acidificado.

Afastada a posição 04.03, afirma-se que as bebidas lácteas se enquadram no código 2202.90.00 da NBM/SH, com fundamento na solução externada pela Coordenação-Geral de Tributação (COSIT) da Receita Federal do Brasil à Consulta nº 98.318/18, *in verbis*:

Solução de Consulta nº 98.318 - COSIT

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

**Código NCM: 2202.90.00**

Ementa: 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 n.º 125, de 2016, e da Tipi, aprovada pelo Decreto n.º 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.

Relatório

Fundamentos

Identificação da Mercadoria:

2. Bebida não alcoólica constituída da mistura de leite desnatado (26,7 g), concentrado proteico de leite (19,6 g) e soro de leite em pó (9,8 g), fermentada, adicionada de xarope de açúcar, suco de frutas, glicose, pectina INS440, fermento láctico, ácido cítrico, apresentada em sua embalagem final para comercialização.

Classificação da Mercadoria:

3. A classificação fiscal de mercadorias fundamenta-se, conforme o caso, nas Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH) da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, nas Regras Gerais Complementares do Mercosul (RGC/NCM), nas Regras Gerais Complementares da Tipi (RGC/Tipi), nos pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA) e nos ditames do Mercosul, e, subsidiariamente, nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh).

4. A RGI 1 dispõe que 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 RGI 2 a 6.

5. A consulente busca confirmar o entendimento de classificação do produto com base no texto da posição 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.

6. Porém, as Notas Explicativas da citada posição esclarecem:

A presente posição abrange o leitelho, o leite e o creme de leite (nata\*), fermentados ou acidificados, de todos os tipos, incluídos o leite e o creme de leite (nata\*) coalhados, o iogurte e o quefir. Os produtos da presente posição podem apresentar-se no estado líquido, pastosa ou

sólida (incluída a congelada) e serem concentrados (por exemplo, evaporados, em blocos, em pó ou em grânulos) ou conservados.

O leite fermentado da presente posição pode consistir em leite em pó da posição 04.02, adicionado de pequenas quantidades de fermentos lácticos para ser utilizado em produtos de charcutaria ou como aditivos para alimentação de animais.

.....  
Independentemente dos aditivos mencionados nas Considerações Gerais do presente Capítulo, os produtos da presente posição podem ser adicionados de açúcar ou de outros edulcorantes, de aromatizantes, de frutos (incluídas as polpas e as geleias) ou de cacau.

7. Além de o produto conter outros componentes não permitidos à posição pleiteada, temos que o somatório dos percentuais de composição de massa de três dos insumos constituintes do produto em tela, leite desnatado (26,7 g), concentrado proteico de leite (19,6 g) e soro de leite em pó (9,8 g), atinge um total de 56,1%, configurando ser uma bebida láctea, conforme descrito na IN do MAPA nº 16/2005, o que o exclui da posição 04.03.

[...]

10. Uma vez que a mercadoria consultada trata-se de bebida, não contendo qualquer volume de álcool, conclui-se, pela RGI 1, seu enquadramento na posição 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 fruta ou de produtos hortícolas, da posição 20.09.

11. No âmbito dessa posição, a bebida láctea classifica-se na subposição de 1º nível 2202.90 - Outras, dada a inexistência de subposição mais específica.

12. Uma vez que esta subposição não apresenta aberturas regionais, a classificação completa-se no código 2202.90.00 da NCM.

13. Ademais, a Instrução Normativa MAPA nº 16/2005, no item 2.1.1 do seu Anexo denominado 'Regulamento Técnico de Identidade e Qualidade de Bebida Láctea', afirma:

“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.”

#### Conclusão

Com base nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema RGI-1 (textos da posição 22.02) e RGI-6 (texto da subposição 2202.90) da NCM/SH constante da TEC,

aprovada pela Resolução Camex n.º 125, de 2016, e da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Típi), aprovada pelo Decreto n.º 8.950, de 2016, e ainda em subsídios extraídos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh), aprovadas pelo Decreto n.º 435, de 1992, e atualizadas pela Instrução Normativa (IN) RFB n.º 807, de 2008, e alterações posteriores, o produto objeto da consulta formulada nestes autos classifica-se no código da NCM 2202.90.00 ...” (Grifou-se)

Destaque-se que ao responder que os seus produtos se enquadravam na definição legal de Bebida Láctea, nos termos da IN MAPA n.º 16/05, a Impugnante reconhece, também, que os seus principais ingredientes são aqueles especificados na referida norma legal e que a base láctea total representa pelo menos 51% (cinquenta e um por cento) do produto.

Por oportuno, segue abaixo a composição informada pela Impugnante do produto denominado “Bebida Láctea Paulista 850g Morango”:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### 2) NCM 0403.90.00 – Bebida Láctea Paulista 850g Morango:

- a. Soro de leite reconstituído
- b. Leite parcialmente desnatado e/ou leite parcialmente desnatado reconstituído
- c. Preparado de fruta (açúcar, água, polpa de morango, amido modificado, aromatizante acidulante ácido cítrico, conservador sorbato de potássio, espessante goma xantana corante artificial azorrubina)
- d. Xarope de açúcar
- e. Amido modificado
- f. Fermento lácteo
- g. Estabilizante gelatina
- h. Acidulante ácido cítrico
- i. Contém lactose

Conforme demonstrado no comparativo abaixo, os ingredientes acima são basicamente os mesmos descritos na Consulta COSIT nº 98.318/18, o que reforça a conclusão quanto à classificação do produto no código 2202.90.00 da NBM/SH.

Danone: Leite	COSIT: Leite
Danone: Soro de leite	COSIT: Soro de leite
Danone: Preparado de fruta	COSIT: Suco de fruta
Danone: Xarope de açúcar	COSIT: Xarope de açúcar
Danone: Amido modificado	COSIT: -
Danone: Fermento lácteo	COSIT: Fermento lácteo
Danone: Estabilizante gelatina	COSIT: Pectina
Danone: Acido Cítrico	COSIT: Acido cítrico

O entendimento acima exposto é corroborado pelas respostas da Superintendência de Tributação (SUTRI) às Consultas de Contribuintes nºs 100/2018 e 080/2019, *verbis*:

Consulta de Contribuinte nº 100/2018

PTA nº: 45.000014922-68

Consulente: Cerealista Nova Safra Limitada

Ementa:

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.

Exposição:

A Consulente apura o ICMS pela sistemática de débito e crédito e tem como atividade principal o comércio atacadista de produtos alimentícios em geral (CNAE 4639-7/01).

Salienta que pretende comercializar o produto ‘Bebida Láctea UHT’, sabores baunilha, chocolate, leite condensado e morango.

Alega que o fabricante classifica o produto na NCM 0403.90.00, e o enquadra no item 21 do capítulo 17 do Anexo XV do RICMS/2002 - CEST 17.021.00, portanto, com aplicação da MVA de 30%.

Afirma que o produto ‘Bebida Láctea UHT’ tem em sua composição gordura vegetal e serve para ser consumido no café da manhã, lanche, drinks e também como bebida láctea pronta para sorvete soft (sorvete de casquinha).

Com dúvida sobre a interpretação da legislação tributária, formula a presente consulta.

Consulta:

Uma vez que o produto ‘Bebida Láctea UHT’ pode ser usado direto na máquina de sorvete soft (sorvete de casquinha), está correto o entendimento do fabricante de que este produto está sujeito à substituição tributária, com MVA de 30%?

Resposta:

Preliminarmente, cumpre esclarecer que, embora tenha a Consulente se referido à Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e a legislação mineira se fundamente na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias baseada no Sistema Harmonizado (NBM/SH), há equivalência entre as normas, pois, nos termos do art. 3º do Decreto Federal nº 8.950/2016, a NCM constitui a NBM/SH.

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 aposto na coluna denominada ‘Âmbito de Aplicação’, ressalvadas as situações de inaplicabilidade previstas na legislação.

Acrescente-se que, desde 1º/01/2018, o regime de substituição tributária alcança somente as

mercadorias constantes dos itens vinculados aos respectivos capítulos nos quais estão inseridas, consoante § 3º do art. 12 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002.

Saliente-se, ainda, que a correta classificação e enquadramento de produtos na codificação da NBM/SH é de exclusiva responsabilidade do contribuinte. Caso persistam dúvidas quanto às classificações e às descrições que têm por origem normas federais, deverão ser esclarecidas junto à Receita Federal do Brasil, por ser o órgão competente para dirimi-las.

Cabe esclarecer que a classificação CEST 17.021.00 é adequada ao enquadramento dos produtos na codificação da NBM 0403.90.00, cuja descrição corresponde a iogurte e leite fermentado em recipiente de conteúdo inferior ou igual a 2 litros, cujo âmbito de aplicação, código 17.1, alcança as operações internas, e interestaduais, com as seguintes unidades da Federação: Alagoas, Amapá, Distrito Federal, Mato Grosso, Paraná, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e São Paulo.

Logo, o produto 'bebida láctea UHT' não está enquadrado no item 21 do Capítulo 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/2002, como afirmado pelo fornecedor da Consulente, posto não se tratar de iogurte ou leite fermentado.

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 ..." (Grifou-se)

-----  
Consulta de Contribuinte nº 080/2019

Consulente: Laticínios Lacbom Ltda.

Ementa:

ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - BEBIDA LÁCTEA - APLICABILIDADE - 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, desde que integre a respectiva descrição e haja indicação no código apostado na coluna denominada "Âmbito de Aplicação".

Exposição:

A Consulente apura o ICMS pela sistemática de débito e crédito e tem como atividade principal informada no cadastro estadual a fabricação em cooperativas de qualquer produto derivado do leite (CNAE 1052-0/00[01]).

Afirma que, de acordo com item 19 da Parte 1 c/c item 57 da Parte 6 ambos do Anexo IV do RICMS/2002, a bebida láctea, diferentemente do iogurte, terá redução na base de cálculo de modo que a carga tributária seja de 7% (sete por cento).

Remete para análise a aplicabilidade ao regime de substituição tributária do produto bebida láctea e sua classificação na subposição 0403.90.00 da NCM.

Com dúvida sobre a correta interpretação da legislação tributária, formula a presente consulta.

Consulta:

1 - O produto bebida láctea pode ser classificado na subposição 0403.90.00 da NCM? Tal produto está sujeito à tributação normal ou ao regime de substituição tributária?

[...]

Resposta:

Inicialmente, esclareça-se que embora a Consulente tenha se referido à Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) e não à Nomenclatura Brasileira de Mercadorias baseada no Sistema Harmonizado (NBM/SH), esta adotada pela legislação mineira, há equivalência entre as normas, pois nos termos do art. 3º do Decreto Federal nº 8.950/2016 a NCM constitui a NBM/SH.

Conforme já manifestado por esta diretoria reiteradas vezes, 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, desde que integre a respectiva descrição e haja indicação no código apostado na coluna denominada 'Âmbito de Aplicação'.

A redução da base de cálculo de 61,11%, prevista na subalínea 'a.1' do item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/2002, aplica-se às saídas, em operações internas, dos produtos alimentícios relacionados na Parte 6 desse Anexo, dentre eles a bebida láctea, descrita no item 57 dessa Parte como sendo: 'o produto lácteo resultante da mistura de leite e soro de leite, adicionado ou não de produtos ou substâncias alimentícias, gordura vegetal, leite fermentado, fermento lácteo ou de outros produtos lácteos, devendo, ao final, a base láctea total representar pelo menos 51% (cinquenta e um por cento) do total de ingredientes do produto.', observada a alíquota de 18% estabelecida na alínea "e" do inciso I do art. 42 do RICMS/02 para as operações internas.

Dessa forma, o produto comercializado pela Consulente somente será beneficiado com a redução da base de cálculo de que trata a legislação referida caso se enquadre no conceito de bebida láctea, conforme item 57 da Parte 6 do mesmo Anexo IV, atendidas as demais disposições regulamentares.

Importa frisar, ainda, que, na hipótese de haver, para as operações internas, previsão de redução da base de cálculo constante do item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/2002, e estando tal operação sujeita à substituição tributária, o percentual de redução respectivo será aplicado, pelo substituto tributário, ao valor da base de cálculo do ICMS devido pelas operações subsequentes.

Feitos esses esclarecimentos, passa-se à resposta do questionamento formulado.

1 - A correta classificação e o enquadramento dos produtos na codificação da NBM/SH são de exclusiva

responsabilidade do contribuinte. No caso de dúvida quanto às classificações, cabe à Consulente dirigir-se à Secretaria da Receita Federal do Brasil, que é o órgão competente para dirimir dúvidas sobre classificações que tenham por origem normas federais.

Cumpre destacar que, de acordo com as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), aprovadas pela Instrução Normativa RFB nº 1.788, de 08 de fevereiro de 2018, a posição 2202 da NBM/SH compreende as bebidas lácteas, não se confundindo com os produtos indicados na posição 0403 da NBM/SH:

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 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.

Estão excluídos desta posição:

a) Os iogurtes líquidos e outros leites e cremes fermentados ou acidificados, adicionados de cacau, fruta ou de aromatizantes (posição 04.03). (...) (grifou-se).

Desse modo, as bebidas alimentares prontas à base de soja, leite ou cacau, inclusive os produtos denominados bebidas lácteas, classificadas na posição 2202.99.00 da NBM/SH, estão sujeitas à substituição tributária, consoante item 115.0 do capítulo 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/2002 ...” (Grifou-se)

Assim, corretamente agiu o Fisco ao classificar as bebidas lácteas objeto da presente lide na posição 2202.9000 na NBM/SH.

Conclui-se, portanto, que as bebidas em questão estão submetidas à substituição tributária, uma vez atendidas as condições cumulativas para a sua aplicação, quais sejam, o produto estar classificado no código 2202.90.00 da NBM/SH, que se encontra relacionado no item 20 do Capítulo 3 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, enquadrando-se na descrição contida no mencionado item (bebidas lácteas).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 01/01/16 a 31/01/17

ITEM	NBM/SH	DESCRIÇÃO	MVA (%)
20.0	2202.90.00	Bebidas alimentares prontas à base de soja, leite ou cacau, inclusive os produtos denominados bebidas lácteas	30

Não há que se falar em aplicação da norma disposta no art. 112 do CTN, como pleiteado pela Impugnante, pois, como visto, inexiste dúvida quanto à classificação fiscal dos produtos objeto da presente autuação ou quanto ao fato de estarem ou não submetidos à substituição tributária.

A título de complementação, seguem abaixo excertos da manifestação fiscal, cujos argumentos são integralmente ratificados por esta Câmara de Julgamento, por refutar com muita propriedade as alegações da Impugnante, *verbis*:

Manifestação Fiscal

“... Passemos então a verificar os pontos com a relação ao mérito apresentados pela Impugnante. Primeiramente, a mesma alega discordância entre a descrição do Anexo XV e Código NESH que descreve o NCM do produto.

Vejamos então a descrição do código do produto no Anexo XV

Efeitos de 01/01/16 a 31/01/17

ITEM	NBM/SH	DESCRIÇÃO	MVA
17.0	2101.20	Bebidas prontas à base de mate ou chá	45
	2202.90.00		
18.0	2202.90.00	Bebidas prontas à base de café	45
19.0	2202.10.00	Refrescos e outras bebidas prontas para beber à base de chá e mate	45
20.0	2202.90.00	Bebidas alimentares prontas à base de soja, leite ou cacau, inclusive os produtos denominados bebidas lácteas	30

Repliquemos agora as Notas Explicativas da NBM:

22.02

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 fruta ou de produtos hortícolas, da posição 20.09.

2202.10 - Águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas

2202.9 - Outras:

2202.91 -- Cerveja sem álcool

2202.99 -- Outras

A presente posição engloba as bebidas não alcoólicas tal como são definidas na Nota 3 do presente Capítulo, exceto as compreendidas noutras posições, em particular nas posições 20.09 ou 22.01.

A) Águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas.

Este grupo inclui, entre outras:

- 1) As águas minerais (naturais ou artificiais) adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas.
- 2) As bebidas tais como refrescos ou refrigerantes, cola, laranjadas ou limonadas, constituídas por água potável comum, mesmo com açúcar ou outros edulcorantes, aromatizadas com sucos ou essências de frutos ou com extratos compostos e adicionados, por vezes, de ácido tartárico e de ácido cítrico; estas bebidas são frequentemente tornadas gasosas, por meio de dióxido de carbono. Apresentam-se quase sempre em garrafas ou noutros recipientes fechados hermeticamente.

B) Cervejas sem álcool. Este grupo inclui:

- 1) As cervejas de malte cujo teor alcoólico, em volume, foi reduzido a 0,5 % vol, ou menos.
- 2) As cervejas de gengibre e as cervejas de ervas cujo teor alcoólico, em volume, não exceda 0,5 % vol.
- 3) As misturas de cerveja com bebidas não alcoólicas (refrescos ou refrigerantes, por exemplo) cujo teor alcoólico, em volume, não exceda 0,5 % vol.

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.

Estão excluídos desta posição:

- a) Os iogurtes líquidos e outros leites e cremes fermentados ou acidificados, adicionados de cacau, fruta ou de aromatizantes (posição 04.03).
- b) Os xaropes de açúcares da posição 17.02 e os xaropes de açúcar aromatizados da posição 21.06.
- c) Os sucos (sumos) de fruta ou de produtos hortícolas, mesmo que sejam diretamente utilizados como bebidas (posição 20.09).
- d) Os medicamentos das posições 30.03 ou 30.04.

Ocorre que para o enquadramento de determinada mercadoria no âmbito de incidência da ST, ela deve estar incluída no Código NCM e dentro da descrição estabelecida no Anexo XV. Isto significa dizer que a descrição da tabela do Anexo XV pode restringir a abrangência para produtos com determinadas características específicas dentro de um mesmo NCM.

Tal entendimento por si só afasta a alegação de que uma eventual discordância entre o texto legal e a descrição no Código NCM incorreria em incorreta delimitação do ICMSST.

A Impugnante, porém, não se limitou a alegar discordância entre o NCM e o descrição do Anexo XV, ela aduz em sua defesa que os produtos não estariam incluídos no Código NCM 2202, o que descaracterizaria o primeiro requisito do binômio NCM e descrição da mercadoria, binômio que é condição necessária para que uma mercadoria seja abrangida pela ST.

Vejamos suas palavras:

*“Nota-se que, segundo a descrição da NESH, o código NCM 2202 não abarca produtos à base de leite e frutas, mas tão somente produtos à base de “leite e de cacau”. O que se contrapõe à descrição do Anexo XV, a saber, “leite ou cacau”.”*

Ao fazer tal ilação fica claro que a Impugnante recorreu ao item C2 das Notas Explicativas para chegar à conclusão de que os produtos aqui discutidos não estariam inseridos na NCM 2202. Esquece-se, porém que os itens elencados em C são exemplificativos e não exaustivos, o que fica claro pelo uso da expressão *“entre outros”*. Em linguagem lógica o quantificador é existencial e não universal.

Ainda mais, dentro do item C2, que cita alguns produtos alimentícios líquidos, as Bebidas lácteas também são elencadas a título exemplificativo como fica claro pelo termo *“tais como* certas Bebidas à base de leite e de cacau”. Isto significa dizer que mesmo que erroneamente se considere que os produtos aqui discutidos não estejam por esta exemplificação da NCM abarcados, eles ainda assim podem estar dentro de C2 já que a descrição é exemplificativa (“tais como”). Novamente o quantificador é existencial e não universal.

A bem da verdade, os produtos encontram-se, sim, exemplificados em C2. A confusão que faz a Impugnante com as partículas OU e E, partículas de

fato caras ao raciocínio lógico, resume-se ao fato de esquecer da função gramatical da palavra DE.

Ora, vejamos: a redação em C2 é “tais como certas Bebidas à base DE leite e DE cacau” e não “à base de leite e cacau” equivalente à redação “à base de leite e frutas” como insiste em interpretar a Impugnante. Tal redação de C2 poderia ser trocada sem perda da semântica por “tais como certas Bebidas à base DE leite e certas Bebidas à base DE cacau”.

Tal texto é equivalente a dizer “tais como certas Bebidas à base de leite OU cacau”. Pronto, chegamos à descrição do Anexo XV.

No seu intuito de confundir, a Impugnante tenta esconder que caso tivesse a intenção de restringir a abrangência do EXEMPLO dado; a NCM teria descrito “Bebidas à base de leite e cacau” e não “Bebidas à base DE leite e DE cacau”. Por isto a Impugnante exclui um vocábulo **DE** na redação da NCM.

Ora, a situação é de fácil resolução: as Notas Explicativas exemplificam claramente que as Bebidas à base de leite estão incluídas no item C2 do NCM 2202, mas caso por mero diletantismo queiramos insistir que as Bebidas não estejam abarcadas por C2, elas ainda assim estarão em C do NCM 2202, já que C não é uma lista exaustiva e sim uma lista meramente exemplificativa.

Suplantamos, assim, o primeiro termo do binômio classificação fiscal + descrição do produto.

Sempre bom lembrar que tal binômio significa que é a MERCADORIA sobre a qual incide o ICMS-ST que concretamente deve coincidir com a classificação fiscal e a descrição e não é a classificação fiscal que deve coincidir em abstrato com a descrição da NCM como tenta induzir a Impugnante.

Passemos, então, a analisar a descrição do produto inserido no item 20, capítulo 3, parte 2 do Anexo XV, a saber: “Bebidas alimentares prontas a base de soja, leite ou cacau, inclusive Bebidas lácteas”, a segunda exigência do binômio.

Aqui o mandamento legal restringe o NCM 2202.90.00. Observe-se que existem outras mercadorias de NCM 2202 como o item 19, NCM 2202.10.00 (Refresco e outras Bebidas prontas para beber a base de chá e mate) que também estão incluídas no Anexo XV.

Mesmo o NCM 2202.90.00 aparece restringido em outros locais da tabela do Anexo XV, como no caso do item 18 (Bebidas prontas a base de café).

Ora, isto ocorre justamente porque as Notas do NCM ao invés de percorrerem o rol completo dos produtos de NCM 2202, são apenas exemplificativas no sentido de apontarem alguns produtos abarcados pelo NCM 2202.

Tanto é assim que as “Bebidas prontas à base de café” estão na Tabela do Anexo XV e não nas Notas Explicativas do NCM. De modo diverso, “os néctares de tamarindo tornados próprios para consumo próprio sob a forma de Bebida, por adição de água, açúcar e outros edulcorantes ou filtração” estão nas Notas Explicativas do NCM e não estão na Tabela do Anexo XV. E sobre as primeiras incide o ICMS-ST enquanto sobre as segunda não há incidência de ST (pois referido produto não consta na Parte 2 do Anexo XV).

No nosso caso concreto, “Bebidas lácteas à base de leite e frutas”, estes produtos estão inclusos no NCM 2202.90.00 e na descrição “Bebidas alimentares prontas à base de soja, leite ou cacau, inclusive os produtos denominados Bebidas lácteas”.

Assim, fecha-se o binômio código do NCM e descrição da mercadoria e chega-se à conclusão de que os produtos devem sofrer a incidência do ICMS/ST.

Porém, passemos a explanar a razão das intimações, questão abordada de maneira efusiva na defesa da Impugnante.

Foram emitidas as Intimações 146/2020 e 168/2020, ambas atendidas pela Impugnante. Na primeira intimação, de número 146/2020 solicitou-se a composição dos produtos Danette UHT Bebida Láctea 200 ml e Bebida Láctea Paulista Morango 850 g.

A razão do envio de tal Intimação é o fato do primeiro produto estar classificado pelo contribuinte com o NCM 2202.99.00 e o segundo produto estar classificado com o NCM 0403.90.00.

A classificação do produto é essencial para que possamos enquadrá-lo na ótica da ST da Tabela do Anexo XV como vimos no binômio NCM + descrição do produto.

A resposta do contribuinte traz as composições quase idêntica entre ambos os produtos. No entanto, ao se tomar conhecimento da Instrução MAPA 16, de 23/08/2005, que traz o conceito de Bebida Láctea, nos deparamos com um fator quantitativo: “Bebidas lácteas, assim entendido o produto lácteo resultante da mistura de leite e soro de leite, adicionado ou não de produtos ou substâncias alimentícias, gordura

vegetal, leite fermentado, fermento lácteo ou de outros produtos láteos, devendo, ao final, a base láctea total representar pelo menos 51% (cinquenta e um por cento) do total de ingrediente do produto.”

Exemplifiquemos. Para tal vejamos a Consulta COSIT 98318 de 2018.

[...]

Veja que a Fiscalização está a tentar responder se o produto Bebida Láctea Paulista Morango 850 g, trata-se de fato de uma Bebida Láctea. Por mais redundante que isto possa parecer, a questão reveste-se de sentido já que erroneamente ela foi classificada no NCM 0403 que corresponde aos iogurtes líquidos.

Assim procedeu-se à Intimação 168/2020 com o intuito de saber se na composição das Bebidas Lácteas Paulista haveria 51% de leite e soro de leite. A resposta do contribuinte foi em sentido afirmativo deixando claro que estamos diante de uma Bebida láctea e não de um iogurte.

Abaixo a resposta da empresa.

Assim, embora os produtos questionados tenham algumas características diferentes como apresentado anteriormente, considerando que os produtos fabricados pelo Contribuinte são bebidas lácteas e considerando que a descrição contida no item 57 da parte 6 do Anexo IV do RICMS/02, que trata da Redução de Base de Cálculo do ICMS para os Produtos Alimentícios é geral e, portanto, abrange a categoria como um todo, é possível afirmar que as bebidas lácteas produzidas pelo Contribuinte estão enquadradas na referida definição.

Depreende-se da resposta acima que a própria empresa reconhece que a Bebida Láctea Paulista é uma bebida láctea.

Novamente a questão não é somente teórica, pois aqui a Nota Técnica do NCM é excludente em suas observações e, portanto, taxativa, ao contrário da discussão anterior em que estávamos diante de uma enumeração exemplificativa.

Vejamos a redação desta observação das Notas Técnicas do NCM:

Estão excluídos desta posição:

a) Os iogurtes líquidos e outros leites e cremes fermentados ou acidificados, adicionados de cacau, fruta ou de aromatizantes (posição 04.03).

Neste sentido de descaracterizar o produto Bebidas Láctea Paulista do Código 0403 (iogurtes) existem várias Consultas de Contribuintes que deram embasamento à decisão da Fiscalização de inseri-lo dentro do binômio NCM + descrição da mercadoria e, portanto, passível de incidência de ICMS/ST.

No que diz respeito a uma suposta dubiedade que poderia ensejar à interpretação benigna em prol do autuado, esclarece-se que se qualquer dúvida ou ambiguidade permanecesse em relação à classificação dos produtos, estas foram esclarecidas diante das Consultas feitas pelos Contribuintes. Fica claro que os produtos não são iogurtes ...”

Assim, observada a retificação abaixo, o feito fiscal afigura-se correto, sendo legítimas, pois, as exigências fiscais.

### **2.1. Arguição de Inaplicabilidade da Multa Isolada Exigida:**

A Impugnante afirma que *“a multa isolada prevista no artigo 55, XXXVII, § 2º, I, da Lei nº 6.763/75 foi aplicada pela suposta falta de destaque do ICMS-ST. Todavia, esta multa não deve prevalecer, visto que o referido artigo dispõe sobre a falta de indicação na Nota Fiscal da base de cálculo do ICMS-ST ou indicação igual a zero, mas não sobre a indicação a menor da base de cálculo do imposto por substituição”*.

Salienta que *“em todas as Notas Fiscais por amostragem anexadas a presente autuação há indicação da base de cálculo do ICMS-ST, a qual pode ser menor do ponto de vista da fiscalização, mas não inexistente. Logo, a suposta conduta da Impugnante não se coaduna com a multa aplicada”*.

O Fisco, por sua vez, argumenta que *“é preciso esclarecer que as Bases da Cálculo de ICMS/ST constantes nas referidas Notas Fiscais referem-se a outros produtos e não aos produtos aqui cobrados. Somando-se os valores de todas as Bases de Cálculos, observar-se-á que as mercadorias em questão não tiveram seus valores adicionados”*.

Analisando-se os argumentos das partes, verifica-se assistir razão à Impugnante.

Com efeito, a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75 se restringe aos casos de falta de consignação, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, da base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária.

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

[...]

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo; (Grifou-se)

No caso dos autos, houve consignação de base de cálculo nos documentos fiscais, porém em valor inferior ao estabelecido na legislação, infração tipificada em dispositivo distinto, mais especificamente no inciso VII, alínea “c” do art. 55 da mesma lei.

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

[...]

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

[...]

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

Dessa forma, em relação às notas fiscais que contiverem a informação da base de cálculo, ainda que inferior à estabelecida na legislação, deve ser cancelada a Multa Isolada exigida, capitulada no inciso XXXVII acima, por ser inaplicável à espécie.

## **2.2. Da Arguição de Impossibilidade de Cumulação de Multa de Revalidação e Multa Isolada em Decorrência da mesma Infração:**

Com relação à multa de revalidação e à multa isolada exigidas, a Impugnante afirma que *“as duas multas são aplicadas pela falta de recolhimento do ICMS-ST, já que se não fosse a suposta falta de indicação da base de cálculo do ICMS-ST, não haveria o não recolhimento do imposto”*.

Conclui, dessa forma, que *“é evidente que a autuação rendeu ensejo à verdadeiro bis in idem, na medida em que a D. Autoridade Fiscal pretendeu atribuir à conduta discutida in casu – o alegado não recolhimento de ICMS-ST – duas punições completamente distintas, quais sejam, a aplicação de multa pela falta de indicação da base de cálculo tributável e também a multa por falta de pagamento de imposto (de revalidação), que não podem subsistir conjuntamente, sob pena de se agravar sobremaneira a penalidade imposta à Impugnante em decorrência de uma única conduta”*.

Destaque-se, no entanto, que as multas em questão foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo também distintas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75 refere-se a descumprimento de obrigação acessória (falta de consignação da base de cálculo relativa à substituição tributária), ao passo que a Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, § 2º da mesma lei, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento do ICMS/ST devido, *in verbis*:

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

[...]

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência.

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

[...]

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo

-----  
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:

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação), e

as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias".

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que esta possui caráter punitivo e repressivo, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada foi acatada pelo Poder Judiciário mineiro na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 – COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Não há que se falar, portanto, em exigência cumulativa, e sim em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto, em função de aproveitamento indevido de créditos de ICMS).

### **2.3. Questões de Cunho Constitucional:**

As questões de cunho constitucional suscitadas pela Impugnante (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.*

Ressalte-se, no entanto, que as penalidades ora exigidas, atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente prevista na Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para que seja excluída a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, em relação às notas fiscais que contenham a informação da base de cálculo do ICMS/ST, ainda que inferior à estabelecida na legislação, por ser inaplicável à espécie, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencidos, em parte, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira (Relator) e Paulo Levy Nassif, que o julgavam procedente. Designada relatora a Conselheira Gislana da Silva Carlos (Revisora). Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Natália Lira Lima e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Patrícia Pinheiro Martins. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 24 de fevereiro de 2022.**

**Gislana da Silva Carlos**  
**Relatora designada**

**Marcelo Nogueira de Moraes**  
**Presidente**

CS/D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	23.074/22/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001988997-08	
Impugnação:	40.010152714-39	
Impugnante:	Danone Ltda	
	IE: 518038971.33-46	
Proc. S. Passivo:	Natália Lira Lima	
Origem:	DF/Poços de Caldas	

Voto proferido pelo Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

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

A decisão prevalente, pelo voto de qualidade, julgou “...parcialmente procedente o lançamento, para que seja excluída a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, em relação às notas fiscais que contenham a informação da base de cálculo do ICMS/ST, ainda que inferior à estabelecida na legislação, por ser inaplicável à espécie, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG...”

Como denota-se, a divergência encontra-se justamente na parte relativa à exclusão da citada multa isolada.

Segundo o texto condutor do acórdão:

**“2.1. Arguição de Inaplicabilidade da Multa Isolada Exigida:**

A Impugnante afirma que “a multa isolada prevista no artigo 55, XXXVII, § 2º, I, da Lei nº 6.763/75 foi aplicada pela suposta falta de destaque do ICMS-ST. Todavia, esta multa não deve prevalecer, visto que o referido artigo dispõe sobre a falta de indicação na Nota Fiscal da base de cálculo do ICMS-ST ou indicação igual a zero, mas não sobre a indicação a menor da base de cálculo do imposto por substituição”.

Salienta que “em todas as Notas Fiscais por amostragem anexadas a presente autuação há indicação da base de cálculo do ICMS-ST, a qual pode ser menor do ponto de vista da fiscalização, mas não inexistente. Logo, a suposta conduta da Impugnante não se coaduna com a multa aplicada”.

O Fisco, por sua vez, argumenta que “é preciso esclarecer que as Bases de Cálculo de ICMS/ST constantes nas referidas Notas Fiscais referem-se a outros produtos e não aos produtos aqui cobrados. Somando-se os valores de todas as Bases de Cálculos, observar-se-á que as mercadorias em questão não tiveram seus valores adicionados”.

Analisando-se os argumentos das partes, verifica-se assistir razão à Impugnante.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com efeito, a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75 se restringe aos casos de falta de consignação, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, da base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária.

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

[...]

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo; (Grifou-se)

No caso dos autos, houve consignação de base de cálculo nos documentos fiscais, porém em valor inferior ao estabelecido na legislação, infração tipificada em dispositivo distinto, mais especificamente no inciso VII, alínea “c” do art. 55 da mesma lei.

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

[...]

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

[...]

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

Dessa forma, em relação às notas fiscais que contiverem a informação da base de cálculo, ainda que inferior à estabelecida na legislação, deve ser cancelada a Multa Isolada exigida, capitulada no inciso XXXVII acima, por ser inaplicável à espécie.”

Todavia, como bem explica a Fiscalização em sua manifestação Fiscal:

“Quanto à alegação da Impugnante de que existam nas Notas Fiscais amostradas a Base de Cálculo de ICMS/ST, é preciso esclarecer que as Bases de Cálculo de ICMS/ST constantes nas referidas Notas Fiscais referem-se a outros produtos e não aos produtos aqui cobrados. Somando-se os valores de todas as Bases de Cálculos, observar-se-á que as mercadorias em questão não tiveram seus valores adicionados.”

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

A Fiscalização então transcreve parte da DANFE nº 1.471.667 (arquivo xls.) apontando a linha negritada para o produto Beb. Lac. Polpa Paulista Fest. Fru 540g.

NÚMERO	PRODUTO	CFOP	BASE CÁLCULO ICMS ST	VALOR ICMS ST
1471667	DANONINHO MULTI QJ PETIT SUISSE 360GX18	5403	175,62	6,92
1471667	CORPUS FAM MOR LEITE FERMEN 900GX15	5403	59,46	2,47
1471667	DANONE GREGO ORIGINAL 400X12	5403	50,48	2,1
1471667	DANIO TRADICIONAL 125G 5403	5403	70,68	2,94
1471667	ACTIVIA POLPA 400G CEREJA	5403	28,76	1,19
1471667	DANONINHO MOR 540GX12	5403	327,35	12,89
1471667	DANETTE CHOCOLATE SOB LACTEA 360GX12	5402		
1471667	ACTIVIA CAFE DA MANHÃ 170G - MAM/MAC/SU	5403	86,76	3,6
1471667	DANONINHO BANANA FARINHA LACTEA 220G	5403	32,38	1,27
1471667	DANONE GREGO 100G TRADICIONAL	5403	100,1	4,16
<b>1471667</b>	<b>BEB LAC POL PAULISTA FEST FRU 540G</b>	<b>5102</b>		
1471667	DANONINHO MOR IOG POLPA FTA 180GX42	5403	73,47	3,05

Salienta a Fiscalização que “Basta correr os olhos para os CFOPs colocados nas Notas Fiscais e se verá que seus respectivos códigos não correspondem ao CFOP de operações alcançadas pela Substituição Tributária (5102), ao contrário daquelas que o Contribuinte destacou o ICMS/ST (5403).”

Veja-se, também que, conforme espelho do DANFE nº 1.471.667, com os produtos acima apontados, págs. 35, é possível verificar que, pelo Código de Situação Tributária (CST), os produtos autuados são lançados pela Autuada com o CST 520, ou seja, não sujeitos à ST, ao passo que os demais produtos (salvo o da linha 07, também com CST 520) são lançados com o CST 570, isto é, sujeitos à ST.

Logo, certamente, houve destaque de ICMS/ST na referida nota fiscal. Todavia, também certamente, não houve destaque de ICMS/ST em relação aos produtos objeto da autuação.

Então, pergunta-se:

É possível considerar que os valores lançados no campo base de cálculo do ICMS/ST das notas fiscais objeto da autuação como referentes às mercadorias para as quais se exige o ICMS/ST não recolhido pela Autuada?

Pedindo vênia aos entendimentos em contrário, entendo que não.

Repetindo, por ênfase, assim prescrevem os incisos VII, alínea “c”, e XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75:

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

(...)

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

(...)

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

(...)

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

(Destacou-se).

Veja-se que na aplicação das penalidades previstas pelos referidos dispositivos há mais que um núcleo de hipótese a ser considerado.

A decisão prevalente apenas considerou que a falta de consignação ou a consignação a menor de valores no campo de base cálculo do ICMS/ST seria determinante para a aplicação de uma ou outra penalidade e, no caso, como haviam valores lançados no campo base de cálculo do ICMS/ST das notas fiscais, entendeu que a penalidade correta a ser aplicada seria a prevista no inciso VII, alínea “c” do transcrito art. 55.

Todavia outro núcleo a ser considerado refere-se e vincula-se ao primeiro núcleo e diz respeito à operação ou à prestação sujeita à incidência do tributo.

Veja-se que fazem parte da expressão substantivos determinados precedidos de artigos definidos não havendo possibilidade de se admitir a indeterminação das normas.

Logo, os valores porventura não lançados ou lançados a menor em relação à base de cálculo definida pelo legislador devem, necessariamente, se referir à operação ou à prestação sujeitas à verificação fiscal para efeito de definição de qual penalidade a ser aplicada, considerando, principalmente, que esta deverá estar enquadrada perfeitamente no tipo infracional praticado pelo sujeito passivo.

Desta feita, não é, simplesmente, qualquer valor atribuído, *in casu*, no campo base de cálculo do ICMS/ST que irá definir a conduta do sujeito passivo, mesmo porque, em relação a esse aspecto, há vários fatores que a podem determinar.

Nesse contexto, para clarear o entendimento, tomemos por exemplo a seguinte situação:

Em uma situação de venda de dois produtos, um sujeito à ST e outro não, determinado contribuinte emite a respectiva nota fiscal, todavia, para o produto sujeito à ST não destaca o ICMS/ST devido, ao passo que para o produto não sujeito à ST destaca, por engano, o ICMS/ST, entretanto em montante inferior ao que deveria ter destacado para o produto sujeito à ST.

Ora, como demonstrado, a tributação de cada produto disposto nas notas fiscais pelo contribuinte se faz de forma distinta e individualizada, e como bem destacado no acórdão em apreço, a aplicação do regime de substituição tributária estabelecido no Anexo XV do RICMS/02 tem por condições cumulativas encontrar-se o produto classificado em um dos códigos da NBM/SH relacionados na Parte 2 do citado Anexo e enquadrar-se na descrição contida no respectivo item do capítulo a que se referir.

Dessa forma, na hipotética situação apresentada, poderia o contribuinte, inclusive, ao perceber o equívoco de destaque do ICMS/ST em relação ao produto não sujeito à ST, e demonstrando o seu não enquadramento na referida sistemática de tributação, solicitar a restituição do indébito.

Conclui-se, pois, que não há como reconhecer, como no caso concreto, que havendo valor de ICMS/ST em determinada nota fiscal ele possa ser atribuído a produtos sujeitos à essa sistemática de tributação, se para estes não houve qualquer destaque, uma vez que o referido destaque deve ser específico e vinculado a cada produto, sujeito à ST, e com a respectiva demonstração nas notas fiscais.

Não por acaso o Prof. Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método. 6ª ed. – São Paulo: Noeses, 2015. p. 645.) assim se pronuncia em relação à base de cálculo: Em outras palavras, a base de cálculo há de ter uma correlação lógica e direta com a hipótese de incidência do tributo.

Assim, em relação às penalidades em tela, a relativa ao inciso VII, alínea “c” se aplica quando o contribuinte **faz a consignação** em documento fiscal que acobertar **a operação ou a prestação valor da base de cálculo menor** do que a prevista na legislação, **relativamente à prestação ou operação**, própria ou sujeita à substituição tributária.

Ressalte-se que, em muitos dos casos em que ocorre essa situação em relação a mercadorias sujeitas à ST, eles decorrem de inobservância pelo contribuinte

de fatores determinantes da base de cálculo do tributo, como MVA diversa, sendo essa uma circunstância objetiva em relação à qual o Fisco deverá demonstrar o erro incorrido pelo contribuinte, sob pena de ter o lançamento invalidado.

Já a penalidade prevista no inciso XXXVII se aplica quando o contribuinte **deixa de consignar**, em documento fiscal que acobertar **a operação ou a prestação**, (...), **a** base de cálculo prevista na legislação, **relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária**.

Vê-se a necessidade de correlação lógica e direta em relação às operações ou prestações sujeitas à incidência tributária e o tipo definido na norma tributária para definição da penalidade a ser aplicada ao sujeito passivo, ou seja, **deixar de consignar ou consignar a menor a base de cálculo em relação à operação ou prestação sujeita ao imposto**, não em relação a outras quaisquer.

A se ter como certo que, em relação às exigências do presente PTA, a Fiscalização deveria ter considerado os valores de ICMS/ST apostos pela Autuada em suas notas fiscais como sendo relativos às mercadorias objeto do lançamento, isto implicaria em dizer que o ICMS/ST das mercadorias em relação às quais a Impugnante lançou e recolheu o imposto, observando perfeitamente a legislação tributária, especialmente quanto à definição da base de cálculo, também foi lançado e recolhido a menor e, nesse caso, a Fiscalização deveria exigir o ICMS/ST considerando o lançamento a menor em relação a todas as mercadorias sujeitas à ST relacionadas nas notas fiscais.

Para registrar, destaco que a 2ª Câmara de Julgamento, pelo voto de qualidade, nas decisões proferidas segundo os Acórdãos nºs 22.197/19/2ª e 22.198/19/2ª, em situação análoga, também entendeu por excluir a Multa Isolada prevista no inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, por inaplicável à espécie, considerando, também, que a penalidade correta seria a prevista no inciso VII, alínea “c”. do mesmo art. 55.”

Todavia, no julgamento dos recursos pela Câmara Especial, foram restabelecidas as exigências fiscais, conforme Acórdãos nºs 5.287/19 e 5.288/19.

Dessa forma, considero corretas as exigências fiscais do presente lançamento, especialmente a relativa à aplicação da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75, pelo que o julgo procedente.

**Sala das Sessões, 24 de fevereiro de 2022.**

**Luiz Geraldo de Oliveira**  
**Conselheiro**