

Acórdão:	25.581/26/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.004423743-54	
Impugnação:	40.010159956-31	
Impugnante:	M&M Comércio de Alimentos Ltda	
	IE: 701232112.05-42	
Origem:	DF/Uberlândia	

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST - PRODUTOS ALIMENTÍCIOS. Constatado que a Autuada, cadastrada sob CNAE 5611-2/03 (Lanchonetes, casas de chá, de sucos e similares), deixou de recolher o ICMS devido por substituição tributária, nas aquisições de mercadorias sujeitas à Substituição Tributária - ST (constantes da Parte 2 do Anexo VII do RICMS/23 e da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02), nos termos dos arts. 15 e 16 da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23 e arts. 14 e 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Corretas as exigências remanescentes de ICMS/ST e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso II, todos Lei nº 6.763/75. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS devido por Substituição Tributária (ICMS/ST), no período de setembro de 2020 a maio de 2025, pela Autuada, cadastrada no CNAE 5611-2/03 – Lanchonetes, casas de chá, de sucos e similares, relativo à entrada em operação interestadual, de mercadorias sujeitas à substituição tributária, constantes da Parte 2 do Anexo VII do RICMS/23 e da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, devido em decorrência do que dispõem os arts. 15 e 16 da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23 e os arts. 14 e 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST, da Multa de Revalidação Simples (50%) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, tendo em vista que os Estados - remetentes das mercadorias - não participam de Protocolo com o Estado de Minas Gerais e da Multa de Revalidação em dobro (100%), capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso II, também da Lei nº 6.763/75, esta última no caso de mercadorias remetidas do estado de São Paulo, as quais constam do Protocolo ICMS nº 28/09.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às págs. 75/118.

A Autuada reconheceu parcialmente o débito e realizou o recolhimento parcial do tributo devido, conforme “Recibo de Pagamento de PTA – Parcial” e “Termo de Reconhecimento Parcial de Débito” às págs. 162/163.

Às págs. 280/287, nos termos do art. 145, inciso I da Lei Federal nº 5.172/66 (CTN), o Fisco junta “Termo de Reformulação do Lançamento”, informando a redução do Crédito Tributário em decorrência de ter sido acatado argumento apresentado pela Impugnante sobre os produtos “PEITO FRANGO C/ LEGUMES PAT (...)” e “MILHO 12PCTS X 500G PAT” que, conforme alegado, compõem as refeições de seus empregados e que, em relação a tais itens, ocorreu recolhimento de ICMS-DIFAL.

Nessa oportunidade, o Fisco detalha a motivação da reclassificação do produto “bebidas lácteas” (NCM 2202.99.00).

O Fisco também reconheceu o recolhimento do tributo relativo aos valores do ICMS-ST “sem protocolo”.

Aberta vista, a Impugnante apresenta aditamento a sua impugnação, às págs. 290/328, sobre a qual o Fisco se manifesta às págs. 329/343.

À pág. 344, esta Câmara de Julgamento do CCMG exara decisão de conversão do julgamento em diligência, em cumprimento da qual o Fisco se manifesta às págs. 345/359.

Aberta vista, a Impugnante apresenta novo aditamento às págs. 372/390 e junta documentos às págs. 391/553, sobre o qual a Fiscalização se manifesta às págs. 555/562.

DECISÃO

Da Preliminar

Ao contrário do que argumenta a Impugnante, o Fisco observou toda a legislação de regência, inclusive as normas do art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN.

O “Relatório Fiscal Complementar”, às págs. 08/27, e seus Anexos: 1. Apuração ICMS ST, 2. Demonstrativo do Crédito Tributário, 3. Dados do Sujeito Passivo e 4. Protocolo ICMS 28/09, juntamente com o conjunto probatório do PTA, detalham todo o procedimento de auditoria, com as respectivas fundamentações legais e fáticas.

O PTA contém todos os elementos necessários e suficientes conforme determina o caput da referida norma. Tampouco houve “violação ao princípio da motivação” (*sic*), porque o Fisco observou a estrita legalidade, em especial, as normas do parágrafo único desse referido artigo, que determina que: “A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

CTN

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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

(...)

Assim, todos os requisitos da atividade do lançamento foram observados, em especial, as normas dos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Foi garantido à Impugnante, conforme comprova suas argumentações e os documentos juntados ao PTA, o direito ao contraditório e à ampla defesa.

A decisão exarada, por esta Câmara, de conversão do julgamento em diligência, à pág. 344, comprova que foi observado o princípio da busca da verdade material no processo tributário administrativo.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS devido por Substituição Tributária (ICMS/ST), no período de setembro de 2020 a maio de 2025, pela Autuada, cadastrada no CNAE 5611-2/03 – Lanchonetes, casas de chá, de sucos e similares, relativo, consoante reformulação do crédito tributário, à entrada em operação interestadual de mercadorias sujeitas à substituição tributária remetidas do estado de São Paulo, constantes do Protocolo ICMS nº 28/09 e da Parte 2 do Anexo VII do RICMS/23 e Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, devido em decorrência do que dispõem o art. 16 da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23 e o art. 15 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências de ICMS/ST e da da Multa de Revalidação em dobro (100%), capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Em relação a alegações da Impugnante de que a composição dos produtos autuados reforça o seu enquadramento na posição NCM 0404.90.00 e de que as bebidas lácteas em questão jamais são disponibilizadas para consumo direto pela Impugnante, a Fiscalização apresentou, às págs. 329/343, robusto conjunto de elementos probatórios que motivaram a reclassificação do NCM das mercadorias “bebidas lácteas” no NCM 2202.99.00, tais como, “Regulamento Técnico de Identidade e Qualidade de Bebida Láctea”, “Tabela TIPI (tabela de incidência do imposto sobre produtos industrializados), aprovada pelo Dec. 11.158/22.

Essa codificação (NBM/SH 2202.99.00), consta nos dispositivos da Parte 2 do Anexo VII do RICMS/23, capítulo 17 (e da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02, capítulo 17).

Sobre a classificação, o Fisco conclui que o uso do NCM 0404.90.00 é aplicável quando se tratar de produtos constituídos por componentes naturais do leite

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

não especificados nem compreendidos em outras posições, desde que não sejam mencionados especificamente em outras posições da Nomenclatura, o que não é o caso das “bebidas lácteas” porque elas encontram-se especificadas no NCM 2202.99.00.

O Fisco destaca que, ao contrário do que defende a Impugnante, “... o fato de as “bebidas lácteas” servirem como base para o preparo de diversas sobremesas não tem o condão de torná-lo impróprio para consumo direto.

O Fisco ressalta também “... que o simples resfriamento da bebida láctea, que não altera sua composição, não é o bastante para impossibilitar seu consumo ...”.

Conforme manifestado pelo Fisco, em relação às decisões judiciais juntadas, a Impugnante cita autuações fiscais canceladas pelo TJMG, com base em perícia que não discutia a divergência, em específico, da classificação entre NCM 0404.90.00 e 22.02.99.00, mas sim entre o primeiro e outros tais como NCM 18.06, 19.01 e 21.06 – “Preparados para fabricação de sorvete em máquina”. Essas decisões referem-se a entendimento do TJMG diante da controvérsia levantada naqueles autos.

Como “Anexos da Reformulação do e-PTA”, págs. 197/279, o Fisco juntou cópia dos Acórdãos 23.507/20/3ª, 25.508/20/3ª e 23.509/20/3ª, que enfrentaram controvérsia análoga, nesta Câmara do CCMG, com decisões unânimes.

Nesses acórdãos, verifica-se a inclusão de soluções de “Consulta de Contribuintes” sobre esse assunto, dentre as quais destaca-se, às págs. 220/221, a resposta da SUTRI – Superintendência de Tributação da SEFAZ/MG, competente para orientar contribuintes sobre a interpretação da legislação tributária, *in literis*.

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 100/2018

PTA Nº: 45.000014922-68

ORIGEM: Contagem - MG

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

(...)

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

Posição 22.02

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

Este grupo inclui, entre outros:

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

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

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

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

(...)

(Destacou-se)

A Impugnante junta decisão do TJMG, com base em “perícia”, cujo objeto principal não discutia a divergência de classificação entre NCM 0404.90.00 e NCM 22.02.99.00, mas sim entre o primeiro e outros “NCM 18.06, 19.01 e 21.06 – “Preparados para fabricação de sorvete em máquina”).

Às págs. 442/443, no “item 10. Conclusão” do referido documento, a “perita” indica, de forma clara e inequívoca, que as bebidas lácteas **estão prontas para consumo**, *in literis*:

(...)

Analisando a legislação vigente, as características físico-químicas das bebidas lácteas utilizadas pela Embargante, para a elaboração das sobremesas, e as características dos ditos gelados comestíveis, ou seja, os sorvetes tradicionais, há características decisivas que desclassificam o produto nos s NCM 18.06, 19.01 e 21.06. A bebida láctea em questão vem embalada na forma líquida **e pronta para consumo** e/ou processamento em máquinas soft ou outros usos culinários, onde esse líquido após passar pela máquina, continuou com como um líquido pastosos de alta viscosidade.

(...)

(Destacou-se)

O Fisco destacou que, “... buscou-se no sítio eletrônico do CARF o processo n. 15746.720006/2023-55, mas não foi encontrado o Acórdão nº 3301-004.587. O processo 15746.720006/2023-55, citado pela Impugnante, no qual a Arcos Dourados é parte, cujos acórdãos são 3101-004.345 e 3102-002.735, não adentram a controvérsia sobre o devido enquadramento das bebidas lácteas nos NCM.

O referido processo trata, sucintamente, sobre o enquadramento das sobremesas geladas como “bebida láctea” e o consequente direito ao gozo do benefício fiscal de alíquota zero (COFINS, PIS).” E ainda que “... o acórdão 3301-004.587, citado pela Impugnante, refere-se ao processo 15586.720490/2013-21 e tem como recorrente a Cooperativa de Laticínios Selita, não envolvendo a Arcos Dourados, ao contrário do que afirma a Impugnante.

O acórdão apresentado pela Impugnante versa sobre as mercadorias “bebidas lácteas” produzidas pela Cooperativa de Laticínios Selita e não há evidências de que tais bebidas possuem composição idêntica aos produtos deste PTA.

O Fisco ainda frisa o fato de os produtos possuírem a nomenclatura de “bebidas lácteas” não os igualam, em composição, às mercadorias deste Auto de Infração; e que, apesar da Impugnante afirmar que a Arcos Dourados pertence a mesma franquia que ela, seria parte do processo cujo acórdão utiliza (3301-004.587), isso já se mostrou provado inverídico.”

O Fisco pesquisou no sítio eletrônico da Cooperativa de Laticínios Selita e verificou-se que as bebidas lácteas comercializadas por ela são para consumo direto e imediato.

Também ressalta o Fisco as contradições na argumentação da Impugnante quando destaca que “... a Impugnante (...), (...) quando lhe é favorável alegar que não são (para evitar o regime de substituição tributária) assim afirma. No entanto, para tentar aplicar um julgamento antigo e de outra pessoa jurídica ao presente caso, compara os produtos que utiliza com as bebidas que estão prontas para consumo direto e imediato (bebidas lácteas produzidas pela Cooperativa de Laticínios Selita), indicando que considera que possuem composição e uso idênticos.”

O CNAE declarado pela Impugnante é 5611-2/03 - Lanchonetes, casas de chá, de sucos e similares e, portanto, as operações em discussão se enquadram perfeitamente no referido dispositivo legal, ocorrendo subsunção da atividade econômica àquela prevista na norma.

De acordo com a legislação tributária de regência, em especial, as normas do art. 111 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e o art. 152 da Parte 1 do Anexo VII do ICMS/23, a substituição tributária prevista para as operações subsequentes com mercadorias indicadas na Parte 2 do Anexo XV, e também na Parte 2 do Anexo VII, aplica-se, inclusive, quando tais mercadorias forem destinadas aos estabelecimentos classificados nos grupos 56.1 (restaurante e outros estabelecimentos de serviços de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

alimentação) da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) para utilização no preparo de refeição:

RICMS-MG/23 - Anexo VII

CAPÍTULO XIV

DAS OPERAÇÕES COM PRODUTOS ALIMENTÍCIOS

(...)

Art. 152 - **A substituição tributária prevista para as operações subsequentes com as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária com âmbito de aplicação 17.1 e 17.3 de que trata o Capítulo 17 da Parte 2 deste anexo aplica-se, inclusive, quando tais mercadorias forem destinadas:**

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

II - **a estabelecimento que produza sorvete e promova a saída ou o fornecimento da mercadoria a consumidor final.**

(...)

(Destacou-se)

RICMS/02 - Anexo XV

CAPÍTULO XVI

DAS OPERAÇÕES COM PRODUTOS ALIMENTÍCIOS

(...)

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

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

II - **a estabelecimento que produza sorvete e promova a saída ou o fornecimento da mercadoria a consumidor final.**

(...) (Destacou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 280/287. Vencidas, em parte, as Conselheiras Cássia Adriana de Lima Rodrigues (Relatora) e Emmanuelle Christie Oliveira Nunes que ainda excluía do crédito tributário, as exigências de ICMS/ST, multa de revalidação e juros vinculados às bebidas lácteas reclassificadas pela Fiscalização para a NCM 2202.99.00. Designado relator o Conselheiro Indelécio José da Silva (Revisor). Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras vencidas.

Sala das Sessões, 03 de junho de 2026.

Indelécio José da Silva
Relator designado

Dimitri Ricas Pettersen
Presidente

P

Acórdão:	25.581/26/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.004423743-54	
Impugnação:	40.010159956-31	
Impugnante:	M&M Comércio de Alimentos Ltda	
	IE: 701232112.05-42	
Origem:	DF/Uberlândia	

Voto proferido pela Conselheira Cássia Adriana de Lima Rodrigues, 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 divergência restringe-se às exigências de ICMS/ST, multa de revalidação e juros vinculadas às mercadorias denominadas bebidas lácteas, cuja classificação indicada nos documentos fiscais e pelos fabricantes, NCM 0404.90.00, foi afastada pela Fiscalização, que as reenquadrou na NCM 2202.99.00. Quanto às preliminares e às demais parcelas do lançamento, acompanham-se os fundamentos e a conclusão adotados no acórdão.

O ponto controvertido não consiste em saber se estabelecimentos enquadrados no grupo 56.1 da CNAE podem receber mercadorias submetidas à substituição tributária para uso no preparo de refeições.

Os arts. 111 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e 152 da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23 respondem afirmativamente a essa questão.

Todavia, esses dispositivos somente incidem depois de demonstrado o pressuposto lógico que os antecede: que a mercadoria concreta está submetida ao regime, por corresponder, cumulativamente, ao código e à descrição previstos na Parte 2 do respectivo anexo.

Assim, o CNAE da Impugnante e o uso do produto no preparo de alimentos não resolvem a controvérsia classificatória. Essas circunstâncias não convertem, por si mesmas, mercadoria classificada pelos fabricantes no Capítulo 04 em bebida da posição 22.02. Invocar os arts. 111 e 152 antes de demonstrar o correto reenquadramento equivale a tomar como premissa justamente aquilo que precisava ser provado.

A sujeição à substituição tributária exige correspondência objetiva entre a mercadoria e os dois elementos normativos - classificação NBM/SH e descrição. Essa orientação é reiterada nas decisões deste Conselho e nas consultas reproduzidas no próprio acórdão. Logo, a denominação comercial “bebida láctea”, isoladamente, não supre a demonstração de que os produtos específicos dos autos integram a NCM 2202.99.00 e a descrição das bebidas alimentares prontas alcançadas pelo Capítulo 17.

Não acolho, como fundamento autônomo, a preliminar de incompetência absoluta da Fiscalização estadual para examinar a classificação fiscal utilizada nos documentos.

Para aplicar a legislação do ICMS, o Fisco pode verificar se a mercadoria corresponde ao código e à descrição adotados pela norma estadual.

Contudo, a possibilidade de conferência não se confunde com liberdade para substituir a classificação do fabricante mediante inferência genérica. O reenquadramento que constitui o próprio suporte da exigência deve ser acompanhado de justificativa legal e de prova compatível com a natureza técnica da controvérsia.

Esse é o sentido do Acórdão nº 23.340/19/3ª, reproduzido no Acórdão nº 5.683/23/CE: o Fisco pode rever a classificação indicada pelo Contribuinte, mas a alteração deve vir “acompanhada da devida justificativa legal”, reconhecendo-se, ainda, que a Receita Federal do Brasil é o órgão competente para dirimir dúvida classificatória. O precedente não autoriza presunção; ao contrário, exige motivação apta a demonstrar que o código originário deve ser afastado.

Também é elucidativo o Acórdão nº 24.493/23/1ª, segundo o qual a classificação e o enquadramento originais da mercadoria não podem ser simplesmente afastados para que se estabeleça outro código por conveniência da parte interessada. Embora aquele caso tratasse de reenquadramento pretendido pelo Contribuinte, o fundamento probatório é aplicável com igual razão à Administração: a classificação que consta dos documentos fiscais e foi adotada pelos fabricantes não perde sua força apenas porque outro código produziria consequência tributária diversa.

Por fim, o Acórdão nº 24.081/22/1ª, examinado no Acórdão nº 5.721/23/CE, confirma o rigor necessário. Naquele processo, o reenquadramento foi mantido porque havia soluções de consulta específicas da Receita Federal sobre o produto e porque a Autuada não apresentara laudo técnico ou decisão da RFB capaz de sustentar a classificação por ela utilizada. A situação dos presentes autos é diversa: a Impugnante juntou prova técnica e decisões judiciais acerca de bebidas lácteas empregadas na mesma cadeia de sobremesas, enquanto a diligência fiscal não produziu laudo classificatório oficial nem análise laboratorial dos produtos autuados.

A diligência foi corretamente determinada pela Câmara para que a Fiscalização analisasse a composição das mercadorias, correlacionasse suas características com a NCM 2202.99.00, apresentasse documentos probatórios e esclarecesse se os produtos eram suscetíveis de consumo direto. Seu resultado, entretanto, deve ser valorado de acordo com o que efetivamente demonstrou.

A Fiscalização registrou rótulos de bebidas Batavo e Tirol, descreveu o armazenamento entre 1°C e 4°C, ouviu dois empregados, acompanhou o resfriamento do produto na máquina Taylor e realizou prova organoléptica após o derretimento da sobremesa. Tais providências são úteis para conhecer a rotina do estabelecimento, mas não equivalem a laudo merceológico, parecer de especialista em engenharia de alimentos ou solução de classificação da Receita Federal relativa aos produtos concretos.

Há, ainda, uma limitação temporal relevante: segundo a própria manifestação apresentada após a diligência, foram examinados rótulos de produtos fabricados em 2026, ao passo que o lançamento abrange entradas ocorridas entre setembro de 2020 e maio de 2025. Mesmo que os produtos posteriores sejam semelhantes, essa semelhança não pode ser presumida para substituir a demonstração da composição e da apresentação de todas as mercadorias alcançadas pelo reenquadramento.

As declarações informais dos empregados de que o conteúdo poderia ser bebido e seria agradável ao paladar demonstram mera possibilidade física de ingestão. Não demonstram que o produto, em sua apresentação comercial, foi fabricado e acondicionado como bebida pronta para consumo direto. Do mesmo modo, provar que a sobremesa derretida possui sabor semelhante ao insumo não resolve a classificação do insumo no momento da entrada. A experiência sensorial descrita na diligência não substitui a análise técnica necessária para afastar a NCM adotada pelo fabricante.

Ocorre que a composição constatada não conduz, por si só, ao Capítulo 22

A própria diligência reconheceu que os produtos se ajustam à definição de bebida láctea da Instrução Normativa MAPA nº 16/2005: produto lácteo resultante da mistura de leite e soro de leite, com base láctea mínima de 51% da massa total, admitida a adição de substâncias alimentícias, gordura vegetal e outros produtos lácteos. Reconheceu também que leite e soro de leite são os elementos estruturantes das formulações examinadas.

A conclusão fiscal, todavia, afirma que a presença do próprio leite afastaria a posição 04.04, porque esta abrangeria apenas soro de leite e componentes naturais do leite. Esse raciocínio não é suficiente. A NESH transcrita nos autos afirma que a posição 04.04 abrange produtos formados por constituintes naturais do leite e inclui “o leite ao qual tenham sido adicionados componentes naturais”. Por isso, a simples constatação de que o leite aparece em primeiro lugar no rótulo não demonstra exclusão do Capítulo 04; ao contrário, exige exame técnico sobre os constituintes, os aditivos autorizados e a característica essencial da formulação.

Também não basta dizer que os produtos contêm açúcar, estabilizantes, emulsificantes, aromatizantes ou derivados de soja. Para afastar a posição 04.04 com base na alínea “d” de suas Notas Explicativas, seria necessário demonstrar quais substâncias não são autorizadas no Capítulo 04 e por que sua presença, nas quantidades concretas, converte a mercadoria em preparação de outro capítulo. Essa demonstração não foi realizada. A Instrução Normativa MAPA nº 16/2005, ao admitir expressamente a adição de produtos e substâncias alimentícias, evidencia que a mera presença de aditivos não descaracteriza automaticamente a identidade láctea.

A RGI 1 determina que a classificação se faça, primeiro, pelos textos das posições e pelas Notas de Seção e de Capítulo. Somente depois, quando a mercadoria parecer classificável em duas ou mais posições, aplicam-se as regras subsequentes. No caso, a nota do Capítulo 22, igualmente transcrita pela Fiscalização, exclui “os produtos derivados do leite, líquidos do Capítulo 4”. Logo, antes de utilizar a RGI 3 para eleger a posição 22.02, incumbia demonstrar tecnicamente que os produtos não

estavam alcançados pela exclusão. A diligência partiu da conclusão de que se tratava de bebida suscetível de ingestão e, a partir daí, retornou à posição 22.02, em raciocínio circular.

“Suscetível de consumo direto” não pode ser reduzido a “materialmente ingerível”

A NESH menciona, na posição 22.02, “certos produtos alimentícios líquidos, suscetíveis de consumo direto como bebidas, tais como certas bebidas à base de leite e de cacau”. A expressão é seletiva: refere-se a certos produtos e a certas bebidas. Não permite classificar toda mistura líquida à base de leite no Capítulo 22, sobretudo quando o próprio capítulo contém exclusão para derivados líquidos do leite do Capítulo 04.

No contexto classificatório, a suscetibilidade de consumo direto deve ser aferida a partir do produto tal como apresentado - composição, acondicionamento, destinação comercial e necessidade de processamento -, não apenas pela ausência de risco na ingestão. Os autos registram que as mercadorias são adquiridas em embalagens de uso operacional, armazenadas como insumos e submetidas a resfriamento e aeração na máquina Taylor para a obtenção das sobremesas. Não são expostas nem vendidas ao consumidor no estado em que recebidas.

É verdade que, na casquinha, não há adição de outro ingrediente além do resfriamento; isso, porém, não transforma retroativamente o insumo em bebida pronta. A máquina altera temperatura e consistência e realiza aeração, produzindo a forma final oferecida ao consumidor. Para outras sobremesas, há ainda mistura com leite, coberturas e demais ingredientes. A realidade operacional, portanto, é compatível com a alegação de que a mercadoria ingressa como insumo, e não como bebida acondicionada para consumo direto.

Não se afirma que o uso como insumo, isoladamente, determine a NCM. Afirma-se apenas que a apresentação e o modo de uso infirmam a premissa de “bebida pronta” e tornam insuficiente a prova baseada na opinião de dois empregados e na degustação realizada durante a diligência. A classificação deve decorrer das características objetivas da mercadoria, não de uma experiência eventual de consumo.

O acórdão atribui especial relevo à Consulta de Contribuinte nº 100/2018. Seu próprio texto, entretanto, é condicional: “sendo a bebida láctea UHT comercializada pela Consulente suscetível de consumo direto pelo consumidor como bebida, sua classificação seria a 2202.99.00”. A resposta não estabelece que toda bebida láctea UHT, qualquer que seja sua composição e apresentação, deva ser enquadrada nessa posição.

Não há nos autos demonstração de identidade entre o produto da consulta e as fórmulas Batavo e Tirol examinadas na diligência, menos ainda entre aquele produto e todas as mercadorias recebidas ao longo do período autuado. A consulta serve como orientação interpretativa sobre a consequência de uma premissa fática - tratar-se de bebida pronta e diretamente consumível -, mas não prova que essa premissa esteja presente nos itens específicos do lançamento.

As soluções de consulta federais mencionadas no Acórdão nº 23.507/20/3ª também tratam de formulações determinadas. Em classificação fiscal, pequenas diferenças de composição, concentração e apresentação podem alterar o resultado. Sem a demonstração de identidade material, precedentes classificatórios de terceiros possuem valor persuasivo, mas não substituem a prova do fato tributável.

Os Acórdãos nºs 23.507/20/3ª, 23.508/20/3ª e 23.509/20/3ª não devem ser ignorados. Contudo, tampouco podem ser aplicados como se a denominação “bebida láctea” tornasse idênticos todos os produtos e todos os conjuntos probatórios. O próprio Conselho, no Acórdão nº 5.721/23/CE, assinalou que conclusões distintas em matéria classificatória podem decorrer das especificidades de cada processo.

No Acórdão nº 23.507/20/3ª, a acusação fiscal havia reenquadrado o produto na posição 19.01, como preparado para fabricação de sorvete em máquina, e a Câmara entendeu que a posição 22.02 seria mais adequada. Naqueles autos, a decisão valorizou ingredientes de formulação determinada e soluções de consulta então invocadas. No presente processo, a acusação nasceu diretamente do reenquadramento para 2202.99.00 e foi submetida a diligência específica justamente porque a prova disponível não permitia resolver a controvérsia.

Além disso, depois daqueles julgamentos, foram trazidas decisões do Tribunal de Justiça de Minas Gerais baseadas em perícia técnica acerca de bebidas lácteas empregadas na cadeia McDonald's. A Apelação Cível nº 1.0000.24.171287-6/001 concluiu ser descabido o reenquadramento fiscal fundado em interpretação de rótulo diante de prova pericial conclusiva pela NCM 0404.90.00. Já a Apelação Cível/Remessa Necessária nº 1.0000.22.177257-7/003 registrou que a classificação deve considerar composição e natureza, e não apenas uso final, reconhecendo a compatibilidade da base láctea superior a 51% com a NCM 0404.90.00.

Esses julgados judiciais não vinculam automaticamente este Conselho, nem dispensam o exame da identidade dos produtos. São, porém, elementos persuasivos relevantes porque demonstram que a mesma controvérsia técnica não comporta solução segura por mera leitura do nome comercial ou por afirmação abstrata de que a mistura pode ser ingerida. A resposta adequada aos precedentes não é afastá-los porque a perícia também examinou outras posições; é confrontar sua conclusão técnica com prova de igual densidade. Essa contraprova não foi produzida.

O Acórdão CARF nº 3301-004.587 deve ser usado com cautela, pois se refere a processo e fabricante distintos dos indicados pela Impugnante. Ainda assim, sua orientação de que mistura de leite e soro de leite, sem adição de água, permanece no Capítulo 04 reforça a existência de controvérsia técnica real. Não se o invoca como prova de identidade dos produtos, mas como demonstração de que o simples rótulo “bebida” não conduz inevitavelmente ao Capítulo 22.

Nos termos do art. 142 do CTN, cabe à autoridade administrativa verificar a ocorrência do fato gerador e determinar a matéria tributável. Quando o lançamento somente subsiste se for afastada a NCM indicada pelos fabricantes e adotada nos documentos fiscais, o ônus inicial de demonstrar o reenquadramento é da Fiscalização.

Não se transfere à Impugnante o dever de provar a inexistência de fato cuja configuração depende da classificação alternativa criada pela própria acusação.

O conjunto fiscal demonstra que os itens são produtos lácteos líquidos, que contêm leite e soro, permanecem refrigerados e podem ser ingeridos. Não demonstra, com segurança técnica, que estejam excluídos do Capítulo 04; que as substâncias adicionadas imponham a migração para o Capítulo 22; que os produtos de 2026 representem todas as fórmulas adquiridas no período autuado; nem que as mercadorias tenham sido apresentadas comercialmente como bebidas prontas para consumo direto.

A prova da Impugnante, embora não torne vinculantes laudos e decisões produzidos em outros processos, é suficiente para infirmar a conclusão fiscal e revelar que há controvérsia classificatória substancial. Diante dela, a manutenção da exigência demandaria prova positiva e individualizada do enquadramento na NCM 2202.99.00. Referências genéricas à TIPI, à NESH e a consultas de terceiros não completam a subsunção sem a demonstração de identidade material.

A busca da verdade material, concretizada pela diligência, não constitui por si só prova da correção do lançamento. Seu resultado deve ser examinado criticamente. Se a diligência não supera a dúvida que motivou sua realização, não é juridicamente possível converter a insuficiência probatória em presunção favorável à exigência.

Não se está concedendo benefício fiscal nem ampliando hipótese de exclusão por analogia. Cuida-se de exigir que a regra de substituição tributária somente alcance mercadoria cuja inclusão no código e na descrição normativos esteja comprovada. Ausente prova suficiente de que os produtos concretos devam ser reclassificados da NCM 0404.90.00 para a NCM 2202.99.00, falta suporte material para as exigências de ICMS/ST e seus acréscimos vinculados a esses itens.

A exclusão deve limitar-se às parcelas identificadas nas planilhas como decorrentes do reenquadramento das bebidas lácteas. Eventual saldo relativo a outras mercadorias não alcançadas por esta divergência deve ser preservado, observada a apuração mensal e as reformulações e pagamentos já reconhecidos nos autos.

Diante do exposto, divergindo parcialmente da decisão por voto de qualidade, julgo parcialmente procedente o lançamento, para, além das exclusões promovidas pela Fiscalização, excluir do crédito tributário as exigências de ICMS/ST, multa de revalidação e juros vinculadas às bebidas lácteas reclassificadas para a NCM 2202.99.00, mantendo-se as demais exigências nos termos da reformulação fiscal e do reconhecimento parcial de débito.

É como voto.

Sala das Sessões, 03 de junho de 2026.

Cássia Adriana de Lima Rodrigues
Conselheira