

Acórdão: 23.237/22/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.002334660-35
Impugnação: 40.010154108-62
Impugnante: Abbott Laboratórios do Brasil Ltda
IE: 001327343.02-57
Proc. S. Passivo: Eduardo Martinelli Carvalho /Outro(s)
Origem: DF/Barbacena

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST – BASE DE CÁLCULO. Constatado que a Autuada fez a retenção e recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária (adoção de PMPF em lugar de MVA AJ de 63,90%), incidente nas operações interestaduais com bebida hidroeletrólítica hipotônica), enquadradas na descrição outras bebidas, CEST 17.112.00 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS. Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro nos termos do art. 56, inciso II, c/c § 2º, item I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, ambos da Lei nº 6.763/75.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DE ICMS/ST – Constatado que a Autuada deixou de fazer a retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária ao Estado de Minas Gerais, incidente nas operações interestaduais com bebida hidroeletrólítica hipotônica), classificadas no código 2202.99.00 da NBM/SH (outras bebidas), por se enquadrarem na descrição outras bebidas do CEST 17.112.00, do Capítulo Produtos Alimentícios, da Parte 2, do Anexo XV, do RICMS/02, com âmbito de aplicação 17.1 (Protocolo ICMS nº 28/09) e, a partir de dezembro de 2020, no CEST 03.015.00, do Capítulo Cervejas, chopes, refrigerantes, águas e outras bebidas da Parte 2 do Anexo XV, do RICMS/02, com âmbito de aplicação 3.1 (Protocolo ICMS nº 11/91). Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação em dobro nos termos do art. 56, inciso II, c/c § 2º, item I e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre:

1 - apuração fiscal de que o Sujeito Passivo, na condição de substituto tributário, efetuou retenções e recolhimentos a menor de ICMS/ST no período de maio a setembro de 2018, decorrentes da consignação de Base de Cálculo de ICMS/ST a menor (adoção de PMPF em lugar de MVA Ajustadas de 63,90%) em notas fiscais eletrônicas de vendas de Bebidas Hidroeletrólíticas Hipotônicas - Pedyalites Pro, Max e Plus, conforme Protocolo ICMS nº 28/09.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação de 100% (cem por cento) nos termos do art. 56, inciso II, e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista na alínea “c” do inciso VII do art. 55 do mesmo diploma legal. Ressalta-se que a multa isolada foi limitada a 2 (duas) vezes o valor do imposto incidente na operação, nos termos do inciso I do § 2º do art. 55, também do mesmo diploma legal.

2 – apuração fiscal de que o Sujeito Passivo, na condição de substituto tributário, deixou de recolher ICMS/ST, no período de outubro de 2018 a outubro de 2021, em decorrência da falta de retenção do ICMS/ST e da falta de consignação das devidas Bases de Cálculo de ICMS/ST (calculadas pelas MVAs Ajustadas de 63,90% e 180,98%) em notas fiscais eletrônicas de vendas de Bebidas Hidroeletrólíticas Hipotônicas - Pedyalites Pro, Max e Plus, conforme Protocolo ICMS nº 28/09 e, a partir de dezembro de 2020, conforme Protocolo ICMS nº 11/91.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação de 100% (cem por cento) nos termos do art. 56, inciso II, e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no inciso XXXVII do art. 55 do mesmo diploma legal. Ressalta-se que a multa isolada foi limitada a 2 (duas) vezes o valor do imposto incidente na operação, nos termos do inciso I do § 2º do art. 55, também do mesmo diploma legal.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 90/108, junta documentos às págs. 109/172, argumentando em síntese que:

- de maio a setembro de 2018 (período autuado por recolhimento a menor de ICMS/ST) teria se equivocado ao enquadrar os produtos da linha Pedialyte no código da NCM 2202.99.00, correspondente à descrição “outras bebidas”, e no CEST 03.015.00, que abrangia, na época, apenas as “Bebidas hidroeletrólíticas (isotônicas) em embalagem com capacidade inferior a 600ml;

- após constatar os equívocos, teria deixado de recolher o ICMS/ST a partir de outubro de 2018 até novembro de 2020, o que levou o Fisco a lavrar a segunda acusação contra a Requerente;

- o Fisco, após ser convencido de que os produtos não são isotônicos e que não se enquadravam no CEST 03.015.00 que, até dezembro de 2020, abrangia as bebidas hidroeletrólíticas isotônicas, teria entendido que o produto se enquadraria no CEST 17.112.00, que, até “dezembro de 2020”, abrangia os “Néctares de frutas e outras bebidas não alcoólicas prontas para beber, exceto isotônicos e energéticos”, estando sujeito, ainda assim, ao recolhimento do ICMS/ST ao estado de Minas Gerais;

- a partir de 01/12/20, o Decreto nº 48.096/20 alterou a descrição dos códigos CEST 03.015.00 e CEST 17.112.00 para suprimir as palavras “isotônicas” e “isotônicos” das suas descrições, fato que levou a Fiscalização a enquadrar o Pedialyte no CEST 03.015.00 com a nova descrição “Bebidas hidroeletrólíticas em embalagem com capacidade inferior a 600ml”;

- atualmente, teria feito a opção de recolher o ICMS/ST dos produtos da linha pedialyte, mesmo estando convicta de que esses produtos não estão sujeitos ao ICMS/ST, para se proteger contra autuações, pois o histórico das diversas alterações de classificação do produto pela Fiscalização demonstra que o Fisco mineiro pretende

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cobrar o ICMS/ST a qualquer custo, sem considerar as características técnicas do produto que o excluem do *rol* taxativo de produtos sujeitos à substituição tributária no estado de Minas Gerais;

- a impugnação comprovará que os produtos da linha Pedialyte não se sujeitam à ST, que há ausência de fundamento normativo para a imposição de multas de revalidação em dobro, e falta de proporcionalidade das multas impostas;

- comercializa a conhecida linha de suplementos para atletas da marca Pedialyte, sendo que esse produto, do ponto de vista técnico, é um suplemento **hidroeletrolítico hipotônico** para hidratação de atletas, sujeito às normas, regulamentos e fiscalização da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (“ANVISA”), nos termos do art. 4º, inciso II, da Resolução RDC nº 18, de 27/04/10, da ANVISA (“Resolução RDC 18/10”, doc. 9), conforme “Declaração de Osmolalidade” que anexou como “Doc. 10” e Parecer que anexou à impugnação como “Doc 8”;

- por não ser isotônico, mas hipotônico, o Pedialyte não poderia ser enquadrado no CEST 03.015.00, pois a descrição para este CEST, até dezembro de 2020, abrangia somente as “bebidas hidroeletrolíticas isotônicas”;

- o Pedialyte também não poderia ser enquadrado no CEST 17.112.00, pois não se enquadra no conceito técnico de bebidas, que, no Brasil, é dado pelo Ministério da Agricultura Pecuária e Abastecimento (MAPA), conforme disposto no art. 2º da Lei nº 8.918/94, com definição estabelecida pelos incisos II e III do art. 2º do Decreto nº 6.871/09 (regulamenta a Lei nº 8.918/94);

- o Fisco teria se equivocado ao enquadrar, para o período até dezembro de 2020, o Pedialyte no CEST 17.112.00 e, para o período a partir de janeiro de 2021, no CEST 03.015.00, tendo em vista que entende ter demonstrado, inclusive por meio de parecer técnico, que esses produtos não são “bebidas” nos termos da definição técnica do MAPA, sendo um alimento destinado a auxiliar na hidratação de atletas, com regulamentação e fiscalização de competência da ANVISA;

- a restituição de valores de ICMS/ST obtida por um de seus clientes mineiro (Doc. 11) seria prova de que no período de maio a setembro de 2018 teria havido recolhimento indevido e não recolhimento a menor de ICMS/ST;

- as multas aplicadas são inadequadas e abusivas;

- a multa de revalidação em dobro deve ser cancelada por ausência de fundamento normativo para sua aplicação, pois teria demonstrado que não houve falta de pagamento de ICMS/ST;

- foram aplicadas duas multas punitivas (Revalidação em dobro e multa Isolada) de forma cumulativa, tendo havido evidente duplicidade da penalidade aplicada.

Cita algumas decisões do STF e alega que as multas, pelos seus valores, seriam de caráter desproporcional e confiscatório, sendo que não teria cometido qualquer infração.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização manifesta-se às págs. 173/199 e refuta os argumentos da Defesa.

DECISÃO

Os fundamentos expostos na bem elaborada manifestação fiscal foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passarão a compor o presente Acórdão com pequenas alterações e adaptações de estilo.

Conforme relatado, a autuação versa sobre:

1 - apuração fiscal de que o Sujeito Passivo, na condição de substituto tributário, efetuou retenções e recolhimentos a menor de ICMS/ST no período de maio a setembro de 2018, decorrentes da consignação de Base de Cálculo de ICMS/ST a menor (adoção de PMPF em lugar de MVA Ajustadas de 63,90%) em notas fiscais eletrônicas de vendas de Bebidas Hidroeletrólíticas Hipotônicas - Pedyalites Pro, Max e Plus, conforme Protocolo ICMS nº 28/09.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação de 100% (cem por cento) nos termos do art. 56, inciso II, e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista na alínea “c” do inciso VII do art. 55 do mesmo diploma legal. Ressalta-se que a multa isolada foi limitada a 2 (duas) vezes o valor do imposto incidente na operação, nos termos do inciso I do § 2º do art. 55, também do mesmo diploma legal.

2 – apuração fiscal de que o Sujeito Passivo, na condição de substituto tributário, deixou de recolher ICMS/ST, no período de outubro de 2018 a outubro de 2021, em decorrência da falta de retenção do ICMS/ST e da falta de consignação das devidas Bases de Cálculo de ICMS/ST (calculadas pelas MVAs Ajustadas de 63,90% e 180,98%) em notas fiscais eletrônicas de vendas de Bebidas Hidroeletrólíticas Hipotônicas - Pedyalites Pro, Max e Plus, conforme Protocolo ICMS nº 28/09 e, a partir de dezembro de 2020, conforme Protocolo ICMS nº 11/91.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação de 100% (cem por cento) nos termos do art. 56, inciso II, e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no inciso XXXVII do art. 55 do mesmo diploma legal. Ressalta-se que a multa isolada foi limitada a 2 (duas) vezes o valor do imposto incidente na operação, nos termos do inciso I do § 2º do art. 55, também do mesmo diploma legal.

A Autuada argumenta a respeito do enquadramento do Pedialyte como bebida isotônica ou suplemento hidroelétrico hipotônico, conforme reprodução de trecho da impugnação a seguir:

O Pedialyte **não é uma bebida e não é um isotônico**. O Pedialyte é um suplemento hidroeletrólítico hipotônico e, por isso, não se enquadra nos CESTs indicados no AIIM. A resolução do caso é estritamente **técnica** e baseia-se nos conceitos técnicos de suplemento hidroeletrólítico hipotônico, bebida e isotônico.

O Pedialyte é **um suplemento hidroelétrico hipotônico** (e não uma bebida, muito menos uma

bebida isotônica), e que devem ser afastados os enquadramentos nos CESTs pretendidos pela Autoridade Fiscal, nos termos dos artigos 2º, incisos II e III e 12 do Decreto 6.871/09. Resolução ANVISA RDC 18/10e artigo 110 do CTN.

Entretanto, tanto no Relatório Fiscal complementar quanto no feito fiscal, verifica-se que o Fisco enquadrou o Pedialyte como bebida hidroeletrólítica hipotônica, tornando-se desnecessária a discussão quanto à diferença técnica entre hidroeletrólíticos hipotônicos e isotônicos.

A seguir, transcreve-se os enquadramentos feito pelo Fisco, conforme o Código Especificador da Substituição Tributária - CEST, com as devidas observações:

1- Período de maio a setembro de 2018 - Ocorrência 01069001 do AI:

O Fisco considerou a mercadoria como bebida hidroeletrólítica hipotônica e, como CEST de enquadramento, o CEST de nº 17.112.00 (Néctares de frutas e **outras bebidas** não alcoólicas prontas para beber, exceto isotônicos e energéticos) - MVA ajustada de **63,90%** - conforme Decreto nº 47.243, de 29/08/17;

Observação: neste período, o Sujeito Passivo efetuou indevidamente a retenção pelo CEST 03.015.00, aplicável à bebida hidroeletrólítica, mas isotônica, se utilizando, também equivocadamente, do PMPF para cálculo da BC/ST, contrariando o disposto no art. 47-A, Anexo XV, do RICMS/02, uma vez que o preço do produto é superior a 80% do PMPF;

2 - Período de outubro de 2018 a novembro de 2020 – Ocorrência 01069002 do AI:

Não sendo bebida isotônica, mas hipotônica, o Fisco considerou, como correto CEST de enquadramento, o CEST 17.112.00 (Néctares de frutas e outras bebidas não alcoólicas prontas para beber, exceto isotônicos e energéticos) - MVA ajustada de **63,90%** - conforme Decreto nº 47.243, de 29/08/17;

3- Período a partir de dezembro de 2020 – Ocorrência 01069002 do AI:

Sujeita à ST pelo CEST 03.015.00 (Bebidas Hidroeletrólíticas ...) - MVA ajustada de **180,98%**, tendo em vista a supressão do vocábulo "Isotônicas" na descrição deste CEST - Decretos nº 48.096, de 21/12/20 e nº 48.248, de 04/08/21.

Assim, vencida a discussão técnica se a mercadoria em comento trata-se de hidroeletrólítico hipotônico ou isotônico, passa-se à verificação do enquadramento nos CESTs conforme legislação aplicável à época do fato gerador.

De maio de 2018 a novembro de 2018 o Fisco tratou corretamente o Pedialyte como inserido no CEST 17.112.00 que excluía apenas a bebida isotônica:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS (Decreto nº 43.080/2002)

Anexo XV - Parte 2 - Cap. 17

(2789)	ITEM	CEST	NBM/SH	DESCRIÇÃO	ÂMBITO DE APLICAÇÃO	MVA (%)
(2789)	109.0	17.109.00	1901.90.90 2101.11.90 2101.12.00	Preparações em pó para cappuccino e similares, em embalagens de conteúdo inferior ou igual a 500 g	17.3	45
(2996)	110.0	17.110.00	2202.10.00	Refrescos e outras bebidas prontas para beber à base de chá e mate	17.1	45
(2996)	111.0	17.111.00	2202.10.00	Refrescos e outras bebidas não alcoólicas, exceto os refrigerantes e as demais bebidas dos CEST 03.007.00 e 17.110.00	17.1	45
(4112)	112.0	17.112.00	2202.99.00	Néctares de frutas e outras bebidas não alcoólicas prontas para beber, exceto bebidas hidroeletrólíticas e energéticas	17.1	40

Efeitos de 1º/10/2017 a 30/11/2020 - Redação dada pelo art. 6º e vigência estabelecida pelo art. 9º, II, ambos do Dec. nº 47.243, de 29/08/2017:

112.0	17.112.00	2202.99.00	Néctares de frutas e outras bebidas não alcoólicas prontas para beber, exceto isotônicos e energéticos	17.1	40
-------	-----------	------------	--	------	----

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

112.0	17.112.00	2202.90.00	Néctares de frutas e outras bebidas não alcoólicas prontas para beber, exceto isotônicos e energéticos	17.1	40
-------	-----------	------------	--	------	----

Já partir de novembro de 2020, enquadrou o Fisco corretamente o Pedyalite no CEST 03.015.00 como bebida hidroeletrólítica (em embalagem com capacidade inferior a 600 ml).

RICMS (Decreto nº 43.080/2002)

Anexo XV - Parte 2 - Cap. 3

(2789)	ITEM	CEST	NBM/SH	DESCRIÇÃO	ÂMBITO DE APLICAÇÃO	MVA (%)	
						Indústria	Atacadista/Distribuidor
Efeitos de 1º/01/2016 a 31/01/2017 - Redação dada pelo art. 8º e vigência estabelecida pelo art.12, I, ambos do Dec. nº 47.013, de 16/06/2016:							
	14.0	03.014.00	2202.90.00	Bebidas energéticas em embalagem com capacidade igual ou superior a 600ml	3.1	140	70
(4301)	15.0	03.015.00	2106.90 2202.99.00	Bebidas hidroeletrólíticas	3.1	140	70

Efeitos de 1º/12/2020 a 30/09/2021 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos do Dec. nº 48.096, de 21/12/2020:

15.0	03.015.00	2106.90 2202.99.00	Bebidas hidroeletrólíticas em embalagem com capacidade inferior a 600ml	3.1	140	70
------	-----------	-----------------------	---	-----	-----	----

Efeitos de 1º/10/2017 a 30/11/2020 - Redação dada pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 9º, II, ambos do Dec. nº 47.243, de 29/08/2017:

15.0	03.015.00	2106.90 2202.99.00	Bebidas hidroeletrólíticas (isotônicas) em embalagem com capacidade inferior a 600ml	3.1	140	70
------	-----------	-----------------------	--	-----	-----	----

Assim, considera-se correta a classificação do Fisco, conforme quadro com respectivas observações (apresentado na manifestação fiscal):

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Período de Enquad ^o	CEST Enquad ^o p/Legislação	MVA AJ	Arquivo	Observações
maio a setembro de 2018	17.112.00	63,90%	“Demonstrativo Ocor 01069001”	Impugnante Reteve ICMS ST indevidamente pelo PMPF e CEST 03.015.00
outubro de 2018 a novembro de 2020	17.112.00	63,90%	“Demonstrativo Ocor 01069002”	Impugnante Não Reteve o ICMS ST devido em suas operações
a partir de dezembro de 2020	03.015.00	180,98%	“Demonstrativo Ocor 01069002”	Impugnante Não Reteve o ICMS ST de algumas saídas, mas somente a partir de 01/2021

Conforme exposto acima, a Impugnante insiste nas teses de que o produto não é uma bebida, e que não está sujeita ao regime de substituição tributária.

Todavia, não procedem tais alegações. Assiste razão ao Fisco que assim enfrentou essa discussão em sua manifestação fiscal:

Não cabe razão à Impugnante quando alega que o Pedialyte não se enquadra no conceito técnico de **bebidas**, que seria dado, no Brasil, pelo MAPA conforme disposto no artigo 2º da Lei nº 8.918/94, com definição estabelecida pelos incisos II e III do artigo 2º do Decreto nº 6.871/09.

A uma, porque o fato da Bebida Hidroeletrólítica não estar disciplinada pelo Decreto 6.871/09, mas pela ANVISA, não faz com que ela deixe de ser bebida, uma vez que o Decreto do MAPA tem por objetivo disciplinar apenas as bebidas que especifica, como pode ser constatado no teor do artigo 2º de seu Anexo, que consiste na seguinte ressalva: "**Para os efeitos deste Regulamento considera-se:**".

Essa ressalva deixa claro que esse decreto tem por objetivo disciplinar um universo específico de bebidas, que são, em linhas gerais, as bebidas de origem vegetal, xaropes, as derivadas de mistura de substâncias de origem vegetal e animal, e os fermentados e destilados alcoólicos de origem animal, excetuando-se desse universo aquelas com finalidade medicamentosa ou terapêutica (reguladas pela

ANVISA) e, ainda, os vinhos, o vinagre, o o suco de uva e as bebidas alcoólicas derivadas da uva e do vinho.

E essa restrição no universo das bebidas que são reguladas pelo MAPA, contrariamente ao afirmado pela Impugnante, não é prova técnica de que os demais líquidos não sejam bebidas, uma vez que se trata apenas de uma limitação de competência do MAPA, conforme detalhado a seguir:

- No Brasil, os principais Órgãos Responsáveis pela Regulamentação da “Categoria Alimentos”, nela incluídos as Bebidas, são a ANVISA (Agência Nacional de Vigilância Sanitária) e o MAPA (Ministério da Agricultura Pecuária e Abastecimento);

- A principal diferença entre as duas entidades é a categoria de alimentos que estão encarregadas de regular;

- O MAPA cuida da **regulamentação** exclusiva dos produtos agrícolas in natura, os produtos de origem animal, como leite, ovos, carne, mel e seus respectivos derivados, além de bebidas (refrigerantes, sucos e bebidas alcoólicas) e vinagre;

- Já a ANVISA, na área de alimentos, regula o **controle e a fiscalização** de produtos e serviços que envolvam risco à saúde pública, como os bens e produtos de consumo submetidos ao controle e fiscalização sanitária, dos quais os alimentos processados, **bebidas**, seus insumos, aditivos alimentares, embalagens e equipamentos em contato com o alimento são alvo de suas incumbências;

- A competência da ANVISA para regulamentar a categoria **alimentos, neles também contido as bebidas**, decorre da Lei 9782 de 26 de janeiro de 1999, especialmente pelo **inciso II, do parágrafo 1º, de seu artigo 8º**. Examine-se:

LEI Nº 9.782, DE 26 DE JANEIRO DE 1999.

Define o Sistema Nacional de Vigilância Sanitária, cria a Agência Nacional de Vigilância Sanitária, e dá outras providências.

Art. 1º ...

Art. 2º Compete à União no âmbito do Sistema Nacional de Vigilância Sanitária:

I - definir a política nacional de vigilância sanitária;

II - definir o Sistema Nacional de Vigilância Sanitária;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - normatizar, controlar e fiscalizar produtos, substâncias e serviços de interesse para a saúde;

IV - exercer a vigilância sanitária de portos, aeroportos e fronteiras, podendo essa atribuição ser supletivamente exercida pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios;

(...)

§ 1º A competência da União será exercida:

(...)

II - pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVS, em conformidade com as atribuições que lhe são conferidas por esta Lei; e

(...)

CAPÍTULO II

DA CRIAÇÃO E DA COMPETÊNCIA DA AGÊNCIA NACIONAL DE VIGILÂNCIA SANITÁRIA

Art. 3º Fica criada a Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA, autarquia sob regime especial, vinculada ao Ministério da Saúde, com sede e foro no Distrito Federal, prazo de duração indeterminado e atuação em todo território nacional

Parágrafo único. A natureza de autarquia especial conferida à Agência é caracterizada pela independência administrativa, estabilidade de seus dirigentes e autonomia financeira.

Art. 4º A Agência atuará como entidade administrativa independente, sendo-lhe assegurada, nos termos desta Lei, as prerrogativas necessárias ao exercício adequado de suas atribuições.

Art. 5º Caberá ao Poder Executivo instalar a Agência, devendo o seu regulamento, aprovado por decreto do Presidente da República, fixar-lhe a estrutura organizacional.

Art. 6º A Agência terá por finalidade institucional promover a proteção da saúde da população, por intermédio do controle sanitário da produção e da comercialização de produtos e serviços submetidos à vigilância sanitária, inclusive dos ambientes, dos processos, dos insumos e das tecnologias a eles relacionados, bem como o controle de portos, aeroportos e de fronteiras.

(...)

Art. 8º Incumbe à Agência, respeitada a legislação em vigor, regulamentar, controlar e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fiscalizar os produtos e serviços que envolvam risco à saúde pública.

§ 1º Consideram-se bens e produtos submetidos ao controle e fiscalização sanitária pela Agência:

(...)

II - **alimentos, inclusive bebidas, águas envasadas**, seus insumos, suas embalagens, aditivos alimentares, limites de contaminantes orgânicos, resíduos de agrotóxicos e de medicamentos veterinários;

(...)

(Grifou-se)

- A própria Impugnante trouxe em sua Impugnação e no Parecer que anexou, a Resolução da ANVISA nº 18/2010 responsável, até, 26/07/2018, pela regulamentação dos “Alimentos para Atletas”, categoria que contém as Bebidas Hidroeletrólíticas, e a Resolução ANVISA nº 243/2018 que regulamenta, a partir de 27/07/2018, os Suplementos Alimentares, que contém os “Alimentos para Atletas”.

Portanto, entender que seriam bebidas somente aquelas incluídas no Decreto do MAPA, como defende a Impugnante, é um total despropósito, pois, por esse raciocínio nem mesmo as águas envasadas poderiam ser consideradas bebidas, pois não se encontram nele disciplinadas. E não se encontram porque, assim como as Bebidas Hidroeletrólíticas, são disciplinadas pela ANVISA, conforme disposto no já transcrito inciso II, do parágrafo 1º, do artigo 8º, da Lei 9.782 de 26 de janeiro de 1999.

A duas porque a Impugnante classificou corretamente o Pedialyte (Repositor Hidroeletrólítico), desde a sua importação, na NCM 2202.99.00 (o Fisco apenas ratificou essa classificação), pois esta NCM é a adequada para enquadramento de “**outras bebidas**”, conforme se constata na Tabela TIPI, colada a seguir. Corroborar essa afirmação o tarifário Ex 03, que fixa a alíquota de IPI para “Alimentos para praticantes de atividade física nos termos da Resolução RDC nº 18, de 27 de abril de 2010, da Agência Nacional de Vigilância Sanitária, do Ministério da Saúde: **repositores hidroeletrólíticos e outros**. Examine-se:

(...) ACRESCENTEI

A esses argumentos, alinha-se o principal fundamento de que a própria Receita Federal do Brasil, a quem compete a classificação fiscal de mercadorias, tratou o repositur hidroeletrólítico no capítulo 22 da Nomenclatura Comum Brasileira, que rege as bebidas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Veja o exemplo 3 em consulta à Tabela de Incidência de Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI - http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2019-2022/2021/decreto/Anexo/ANDEC10923.pdf (consulta eletrônica ao site oficial):

NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA (%)
22.01	Águas, incluindo as águas minerais, naturais ou artificiais, e as águas gaseificadas, não adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes nem aromatizadas; gelo e neve.	
2201.10.00	- Águas minerais e águas gaseificadas	2,6
	Ex 01 - Águas minerais naturais comercializadas em recipientes com capacidade nominal inferior a 10 (dez) litros	NT
	Ex 02 - Águas minerais naturais comercializadas em recipientes com capacidade nominal igual ou superior a 10 (dez) litros	NT
2201.90.00	- Outros	NT
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.	
2202.10.00	- Águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas	2,6
	Ex 01 - Refrescos	2,6
2202.9	- Outras:	
2202.91.00	-- Cerveja sem álcool	3,9
2202.99.00	-- Outras	2,6
	Ex 01 - Bebidas alimentares à base de soja ou de leite e cacau	0
	Ex 02 - Néctares de frutas	0
	Ex 03 - Alimentos para praticantes de atividade física nos termos da Resolução RDC nº 18, de 27 de abril de 2010, da Agência Nacional de Vigilância Sanitária, do Ministério da Saúde: repositores hidroeletrólíticos e outros	2,6

Ainda sobre o tratamento dos repositores hidroeletrólíticos como bebida pela Receita Federal, cabe invocar o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 1, de 30 de abril de 2001. Examine-se:

Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 1, de 30/04/2011

Declara a classificação das bebidas isotônicas e das bebidas ricas em taurina e cafeína, vulgarmente denominadas de bebidas energéticas.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 190 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 227, de 3 de setembro de 1998, declara:

Artigo único. Classificam-se no código 2202.90.00 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM):

I - as bebidas isotônicas que se destinam à reposição hídrica e eletrolítica, decorrente da prática desportiva (por exemplo, das marcas Gatorade(R), Marathon(R), SportAde(R), Santal Active(R), Energil C Sport(R), FrutorAde(R) e Sport Drink(R));

(...)

EVERARDO MACIEL

No caso presente, o próprio Contribuinte classificou o Pedalyte sob o código NBM 2202-90.00 nos documentos fiscais emitidos, o que reforça o feito fiscal.

Quanto ao argumento de que a restituição de valores de ICMS/ST em caso semelhante foi obtida por um de seus clientes, tal deferimento diz respeito apenas ao período de maio a setembro de 2018 em que houve enquadramento equivocado no CEST pelo próprio Contribuinte e tal ato de deferimento não vincula nem o próprio Fisco nem tampouco esse órgão julgador.

Portanto, correta a exigência do ICMS devido pelo regime de substituição tributária, correta também a aplicação de Multa de Revalidação em dobro, amparada pelo disposto no inciso II do art. 56, combinado com o inciso I do §2º, desse mesmo artigo, da Lei Estadual nº 6.763/75:

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

§ 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:

I - por não-retenção ou por falta de pagamento do imposto retido em decorrência de substituição tributária;

(...)

Corretas, também as Multas Isoladas previstas no art. 55 da Lei nº 6.763/75, incisos VII e XXXVII por descumprimento de obrigações acessórias previstas na legislação, *in verbis*:

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:

a) importância diversa do efetivo valor da operação ou da prestação - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

b) valor da base de cálculo da substituição tributária menor do que a prevista na legislação, em decorrência de aposição, no documento fiscal, de importância diversa do efetivo valor da prestação ou da operação própria - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

Não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55 da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)(GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55 da mencionada lei.

CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cabe mencionar, ainda, que a Lei nº 6.763/75 prevê, em seu art. 53, a aplicação de ambas as multas (de revalidação e isoladas) quando a infração resultar em descumprimento de obrigação tanto isolada, como principal.

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

(...)

§ 1º As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste estado.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Com relação à afronta ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUIU QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG
.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886
MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Assim sendo, correta a exigência do ICMS/ST e das multas de revalidação e isoladas aplicados no Auto de Infração.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido o Conselheiro Antônio César Ribeiro (Relator), que o julgava improcedente. Designada relatora a Conselheira Ana Esther Avelar Paculdino Ferreira (Revisora). Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Ana Clara Freire Tenorio de Lima e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Edrise Campos. Participaram do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, a Conselheira Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 31 de agosto de 2022.

Ana Esther Avelar Paculdino Ferreira
Relatora designada

André Barros de Moura
Presidente

D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	23.237/22/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.002334660-35	
Impugnação:	40.010154108-62	
Impugnante:	Abbott Laboratórios do Brasil Ltda	
	IE: 001327343.02-57	
Proc. S. Passivo:	Eduardo Martinelli Carvalho /Outro(s)	
Origem:	DF/Barbacena	

Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

A autuação versa sobre:

1 - apuração fiscal de que o Sujeito Passivo, na condição de substituto tributário, efetuou retenções e recolhimentos a menor de ICMS/ST no período de maio a setembro de 2018, decorrentes da consignação de Base de Cálculo de ICMS/ST a menor (adoção de PMPF em lugar de MVA Ajustadas de 63,90%) em notas fiscais eletrônicas de vendas de Bebidas Hidroeletrólíticas Hipotônicas - Pedyalites Pro, Max e Plus, conforme Protocolo ICMS nº 28/09.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista na alínea “c” do inciso VII do art. 55 do mesmo diploma legal.

2 – apuração fiscal de que o Sujeito Passivo, na condição de substituto tributário, deixou de recolher ICMS/ST, no período de outubro de 2018 a outubro de 2021, em decorrência da falta de retenção do ICMS/ST e da falta de consignação das devidas Bases de Cálculo de ICMS/ST (calculadas pelas MVAs Ajustadas de 63,90% e 180,98%) em notas fiscais eletrônicas de vendas de Bebidas Hidroeletrólíticas Hipotônicas - Pedyalites Pro, Max e Plus, conforme Protocolo ICMS nº 28/09 e, a partir de dezembro de 2020, conforme Protocolo ICMS nº 11/91.

Exige-se ICMS/ST, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no inciso XXXVII do art. 55 do mesmo diploma legal.

Em que pese, no entanto, a discussão tributária lançada no Auto de Infração, a matéria travada nos autos é eminente técnica, ou seja, nos autos é preciso enfrentar o que é o produto PEDYALITE para averiguar o seu enquadramento tributário.

Nesse sentido, a Contribuinte colaciona pretórios técnicos que, ainda que signatados por um escritório de advocacia, se vê que a tecnicidade desenvolvida deu-se no cotejo da legislação aplicável no mister de conceituar o que é “bebida” (tecnicamente) e o que não é.

Assim, o laudo apresentado quando categoriza “Bebidas” notadamente ao produto PEDIALYTE, elenca que:

A Lei nº 8.918/1994 que dispõe sobre a padronização, a classificação, o registro, a inspeção, a produção e a fiscalização de bebidas estabelece que seus artigos 2º e 3º que a classificação das bebidas é do âmbito de competência do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA), cabendo ao órgão da saúde apenas a fiscalização no que se refere aos aspectos bromatológicos e sanitários:

Art. 2º O registro, a padronização, a classificação e, ainda, a inspeção e a fiscalização da produção e do comércio de bebidas, em relação aos seus aspectos tecnológicos, competem ao Ministério da Agricultura, Pecuária e

Abastecimento, ou órgão estadual competente credenciado por esse Ministério, na forma do regulamento (Redação dada pela Lei nº 13.001, de 2014) ... Art. 3º A inspeção e a fiscalização de bebidas, nos seus aspectos bromatológicos e sanitários, são da competência do Sistema Único de Saúde (SUS), por intermédio de seus órgãos específicos.

Segue, ainda, o parecer:

Neste contexto, o Decreto nº 6.871/09 que regulamenta a Lei nº 8.918/1994, define as bebidas como:

Art. 2º Para os fins deste Regulamento, considera-se:

(...)

II- bebida: o produto de origem vegetal industrializado, destinado à ingestão humana em estado líquido, sem finalidade medicamentosa ou terapêutica;

III- também bebida: a polpa de fruta, o xarope sem finalidade medicamentosa ou terapêutica, os preparados sólidos e líquidos para bebida, a soda e os fermentados alcoólicos de origem animal, os destilados alcoólicos de origem animal e as bebidas elaboradas com a mistura de substâncias de origem vegetal e animal;

O artigo 12 do Decreto nº 6.871/09 classifica as bebidas em não-alcoólicas e alcoólicas. E, do artigo 18 ao 35, são apresentadas as definições e requisitos básicos das seguintes bebidas não-alcoólicas: suco ou sumo, suco misto, suco tropical, polpa de fruta, água de coco, néctar, refresco ou bebida de fruta ou de vegetal, refrigerante, soda, água tônica, xarope, preparado líquido para refresco ou refrigerante, preparado sólido para refresco, chá pronto para o

consumo, preparado líquido para chá, bebida composta de fruta e extrato de guaraná.

Diante disso, considerando o arcabouço legal sanitário, resta claro que as bebidas são os produtos classificados e regularizados pelo MAPA e que, por definição, as mesmas são compostas basicamente por ingredientes de origem vegetal, como as frutas e seus derivados.

A título de exemplificação, classificam-se como bebidas: suco de laranja, néctar de pêsego, refrigerante de guaraná, ou seja, produtos que possuem como ingredientes característicos os ingredientes de origem vegetal.

De forma diversa, o PEDIALYTE é composto basicamente por água, glicose, sais (como cloreto de sódio, citrato de potássio, citrato de sódio) e aditivos (como acidulantes e corantes), ou seja, não se enquadra em nenhuma das categorias definidas pelo MAPA de bebidas não-alcoólicas.

Diante do exposto, não é viável o enquadramento do PEDIALYTE como uma “bebida”.

Tendo em vista todo exposto, resta claro que do ponto de vista sanitário, o PEDIALYTE é classificado atualmente como um Suplemento Hidroeletrólítico para Atletas e passará a ser classificado e denominado como um Suplemento Alimentar e, em ambos os casos, ele não é considerado um isotônico.

Da mesma forma, apesar de ser um alimento comercializado na forma líquida, o PEDIALYTE não é passível de enquadramento como uma “bebida”, tendo em vista as definições e categorias estabelecidas pelo Ministério da Agricultura Pecuária e Abastecimento.

Por fim, o PEDIALYTE é um alimento que deve ser usado de forma suplementar à alimentação, com a finalidade de repor sais minerais, auxiliando na hidratação do consumidor.

Vejam que, em face deste posicionamento legal, a Fiscalização simplesmente ignorou-o ao argumento de que exarado por um escritório de advocacia (?).

Ora, “ser um laudo técnico” de matéria de interpretação da legislação, deixa de ter credibilidade por ser signatado por um escritório de advocacia (?), a meu sentir não é razoável, até porque, referido laudo sequer cita o nome da Impugnante. Sendo certo afirmar que seu objetivo era tratar especificamente de um produto (PEDYALITE) e não de um “cliente”, cujo nome sequer é citado no mencionado laudo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, chama a atenção neste feito o fato de que a Fiscalização mineira, através de um pedido de restituição feito pela Drogaria Araújo, tendo como fornecedor a própria Impugnante, reconheceu o indébito em favor da requerente “Araújo”, argumentando, tecnicamente, que o produto PEDYALITE não é afeto à ST. (fls. 169 e seguintes dos autos)

Não se trata de “visto” em documento fiscal e nem de consulta que não tem efeito vinculante (este o argumento do Fisco para desprezar este fato), porém, é um procedimento de RESTITUIÇÃO que gerou saída de recursos do tesouro do Estado, circunstância muito mais restrita no deferimento fiscal a análise de um simples “visto” ou mesmo uma consulta.

Ora, como não festejar esta situação (restituição deferida por não se reconhecer a ST sobre o PEDYALITE...)

Nesse compasso, vejo que a realidade técnica dos autos está mais próxima a afastar a ST do produto PEDYALITE, a referendar o feito fiscal, já que, até mesmo o Estado, na referida consulta, reconheceu essa situação defendida pelo Contribuinte no caso concreto.

Isso posto, julgo improcedente o lançamento.

Sala das Sessões, 31 de agosto de 2022.

Antônio César Ribeiro
Conselheiro