

Governo do Estado do Rio de Janeiro  
Secretaria de Estado de Fazenda  
Subsecretaria de Estado de Receita

Assunto: : Sujeição de "BEBIDAS LÁCTEAS" ao regime de Substituição Tributária  
Consulta : 041/24

## RELATÓRIO

A empresa, com sede no município de Rio Verde, GO, acima identificada, vem solicitar esclarecimentos desta Superintendência acerca da sujeição ao regime de substituição tributária de mercadorias que fabrica e comercializa, por ela denominadas como “BEBIDAS LÁCTEAS”, e com classificação NCM 0404.90.00.

Constam do administrativo: a petição da consulta, formalizada por diretor jurídico (usuário externo) no documento SEI 59403242; documentos constitutivos da empresa (documento SEI 59403243); e cópias do DARJ e DIP relativos à TSE (documento SEI 59403249).

A repartição de jurisdição, em sua manifestação, despacho 72808382, informa a inexistência de ação fiscal em andamento e de autos de infração em impugnação ou recurso. Anexou ainda *print* que confirma a entrada em receita da TSE (documento SEI 72807594).

A consulente, em sua petição, afirma/informa:

Que fabrica e comercializa produtos lácteos. Identifica dois produtos pelos respectivos nomes comerciais e afirma que ambos têm o NCM 0404.90.00, que “*não é listado no ICMS-ST na condição de bebidas lácteas*”;

Que em abril/23 foi editado o Convênio ICMS n.º 53/23, alterando o 142/18, com a inclusão (dentre outras alterações) do NCM 0404 no CEST 23.002.00 (preparados para a fabricação de sorvete em máquina) no item 2.0 do Anexo XXII. E ainda, que em julho/23 houve a edição do Protocolo ICMS 18/23, do qual o Rio de Janeiro é signatário, refletindo a alteração acima citada no Protocolo 20/05;

Que, em decorrência dessas alterações, a partir de 01/09/23, *“nas operações com chamados “preparados para fabricação de sorvete”, com o NCM 0404, haverá a cobrança do ICMS-ST, inclusive dos remetentes de todas as unidades federadas que constam do Protocolo ICMS 18/23, dentre eles do Estado de Goiás, onde a Consulente se situa”*;

Que, como contribuinte do ICMS-ST, em função de Protocolo ICMS, é parte legítima para apresentar a consulta tributária;

Que tanto os contribuintes quanto a fiscalização se valem da análise do NCM para *“enquadramento do produto no ICMS-ST, apesar desse enquadramento exigir, concomitantemente, que o produto: (a) pertença ao grupo de produtos sujeitos à ST; (b) tenha a mesma descrição daquele indicado no respectivo CEST e; (c) tenha o mesmo NCM”*;

Que seus produtos, apesar de terem NCM 0404.90.00, não se enquadram na regra do ICMS-ST, pois se enquadram no conceito de bebida láctea e estão registrados no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - MAPA, tendo o competente selo SIF (reproduzido). Reproduz também o “Certificado Oficial de Análise”, expedido por Laboratório de Análises Físico-Químicas ligado ao MAPA. Apresenta fotos das respectivas embalagens comerciais. Esclarece ainda que seus produtos se destinam a finalidades culinárias, utilizados em receitas alimentares, tanto doces como salgadas, informação que consta dos “*folders*” comerciais dos produtos. Cita e reproduz parcialmente um laudo técnico (sem identificar o emitente) cuja conclusão é que se trata de preparação alimentar com preponderância de leite e derivados na sua composição. Cita e reproduz parcialmente, decisão judicial do DF, ratificando que a mercadoria se enquadra na NCM 0404. Cita também decisão judicial de SP que teria validado a descrição “bebida láctea UHT”;

NOTA: Tanto na reprodução do selo SIF quanto no laudo do laboratório consta que se trata de bebida láctea UHT.

Reapresenta argumentos relativos à *“impossibilidade de incluir produtos lácteos na regra do ICMS-ST”*, relacionados ao fato de seus produtos não serem preparados para a fabricação de sorvetes. Cita que os preparados para a fabricação de sorvetes estão definidos em legislação da ANVISA. Reproduz, parcialmente a Nota Explicativa da NESH relativa à

posição 0404, com o intuito de demonstrar que seus produtos não podem ser considerados preparações para a fabricação de sorvetes. Argumenta que os produtos lácteos estariam sob jurisdição regulatória do MAPA, citando a IN 16/05. Conclui que a inclusão do NCM 0404 no CEST 23.002.00 seria um ato inválido na sua origem, pois as mercadorias deste CEST não deveriam incluir os produtos lácteos regulados pelo MAPA.

Prossegue tecendo comentários sobre o regime de substituição tributária e concluindo que ele é destinado apenas aos produtos de revenda, que seriam consumidos sem qualquer transformação, não se aplicando aos que seriam “bens para transformação”, conforme abaixo reproduzido:

*“Em outras palavras, o espírito da substituição tributária é antecipar o imposto devido até o último elo de circulação da mercadoria (consumo final), razão pela qual emerge a premissa de que os bens para transformação, que geram um novo produto, não podem ser incluídos na regra da Substituição Tributária.”*

Para justificar, argumenta que o próprio Convênio n.º 142/18, na sua Cláusula 9ª, determina a não aplicação da ST com mercadorias empregadas como matéria prima, produto intermediário ou embalagem em processos de industrialização. Conclui que os preparados para fabricação de sorvete, ao serem utilizados na fabricação do sorvete (adicionado de outros insumos) serão transformados em outro produto, não podendo ter substituição tributária, que somente poderia ser aplicada em produtos de consumo no estado em que se encontram.

Por fim, apresenta seus questionamentos, conforme abaixo reproduzido:

*1. Os produtos **OMITIDO**, de fabricação da Consulente, pelo simples fato de terem o NCM 0404.90.00 devem ser incluídos na regra do ICMS-ST, indicados no CEST 23.002.00?*

*2. O Enquadramento à regra do ICMS-ST impõe o preenchimento concomitante do: (a) grupo; (b) do descritivo e; (c) do NCM; do produto sujeito ao ICMS-ST?*

3. Para o caso dos produtos **OMITIDO**, não é possível enquadrá-los no grupo de sorvete (Grupo 21 e Segmento 23 do Convênio 142/18), visto que são produtos lácteos, com registro no MAPA, se afastando dos sorvetes, que segue as regras da Anvisa?

4. Os produtos **OMITIDO** são descritos como “bebida láctea UHT”, portanto diversos do chamado “preparado para fabricação de sorvete em máquina”. Dessa forma também não se incluem no ICMS-ST do CEST 23.002.00?

5. Os produtos **OMITIDO** são utilizados para a produção de receitas culinárias diversas, assim, e por serem transformados, não se incluem na regra do ICMS-ST?

## ANÁLISE E FUNDAMENTAÇÃO

Preliminarmente, cumpre ressaltar que a competência da Superintendência de Tributação, bem como da Coordenadoria de Consultas Jurídico-Tributárias, abrange a interpretação da legislação tributária fluminense em tese, cabendo à verificação da adequação da norma ao caso concreto exclusivamente à autoridade fiscalizadora ou julgadora. Assim como, não cabe à CCJT a verificação da veracidade dos fatos narrados, presumindo-se corretas as informações e documentos apresentados pela consultante.

As mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, no Rio de Janeiro, estão arroladas no Anexo I do Livro II e no Livro IV (combustíveis e lubrificantes) do RICM/RJ.

É entendimento destas Superintendência e Coordenadoria que, para verificação da sujeição da mercadoria à substituição tributária, no Rio de Janeiro, devem ser verificados, concomitantemente, a descrição da mercadoria, sua classificação fiscal na NCM/SH e o CEST.

A correta classificação fiscal de uma mercadoria na NCM/SH é de responsabilidade do contribuinte e, em caso de dúvidas quanto ao correto enquadramento do produto, o contribuinte deverá consultar a Receita Federal do Brasil (RFB). Destacamos que a informação incorreta da classificação fiscal do produto não exclui a mercadoria do regime de substituição tributária.

Isto posto, as mercadorias fabricadas pela consulente, não estariam sujeitas à ST, relativamente ao CEST 23.002.00. Como ambos os produtos não são preparados para fabricação de sorvetes, conseqüentemente, não se enquadram no item 12.2 do Anexo I do Livro II do RICMS/RJ. Entretanto, temos no item 23.2.8 do mesmo Anexo I, referência expressa a bebidas lácteas, conforme abaixo:

**Item 23.2.8 – CEST 17.115.00 – NCM 2202.99.00 – Bebidas alimentares prontas à base de soja, leite ou cacau, inclusive os produtos denominados bebidas lácteas.**

Tal descrição poderia se adequar aos produtos fabricados pela consulente. Na petição da consulta tributária, na reprodução de decisão judicial de tribunal do DF, consta que a SRF já emitiu soluções de consulta no sentido de que os produtos deveriam ter a classificação fiscal NCM 2202.90.00. Em pesquisa no sítio da SRF encontramos a Solução de Consulta DIANA/SRRF01 n.º 06, de 28/02/2013, abaixo reproduzida:

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

Ou seja, o órgão competente para decisão, quanto ao correto enquadramento das mercadorias na NCM, já se pronunciou no sentido de que entende que mercadorias semelhantes às fabricadas pela consulente deveriam ter NCM 2202.90.00. Eventuais decisões judiciais em sentido contrário precisam ser analisadas se produzem efeitos no estado do Rio de Janeiro.

Nota – Atualmente não existe mais a NCM 2202.90.00, tendo sido criado a NCM 2202.99.00 em substituição. Esta última NCM é a que consta do item 23.2.8 do Anexo I do Livro II do RICMS/RJ.

Pelo relatado, os produtos fabricados são preparações para uso culinário. As fotos das respectivas embalagens, que constam da petição, mostram que são comercializados em unidades de um litro e tem consignada a expressão: “**Pronta para uso**”. Conseqüentemente, entendemos que são bebidas alimentares prontas a base de leite e estão sujeitos à substituição tributária no Rio de Janeiro, pois se enquadram no item 23.2.8 do Anexo I do

Livro II do RICMS, ainda que o contribuinte os tenha classificados em outra NCM. A possibilidade de utilização também como ingrediente culinário não afasta o fato de ser uma bebida láctea pronta.

Ressaltamos que já houve várias respostas dessa Coordenadoria, no FALE CONOSCO da SEFAZ/RJ, no sentido de que as bebidas lácteas estão sujeitas ao regime da ST no Rio de Janeiro, pois se enquadram no item 23.2.8 do Anexo I do Livro II do RICMS. Inclusive houve vários questionamentos se as bebidas lácteas se enquadrariam na suspensão da aplicação da substituição tributária trazida pela Lei n.º 9.428/2021, regulamentada pelo Decreto n.º 48.039/2022, todos com resposta negativa.

De fato, como alega a consulente, não se aplica o regime de ST nas operações destinadas à industrialização. Entretanto, a atividade de preparo de alimentação por restaurantes, bares, lanchonetes e congêneres não é considerada industrialização, conforme Inciso I do artigo 5º do RIPI/2010, abaixo reproduzido, e, portanto, os ingredientes adquiridos para tal preparo são considerados mercadorias destinadas à comercialização, devendo ser aplicado o regime de substituição tributária nas operações com aquelas listadas no Anexo I do Livro II do RICMS-RJ/00.

*Art. 5º Não se considera industrialização:*

*I - o preparo de produtos alimentares, não acondicionados em embalagem de apresentação:*

*a) na residência do preparador ou em restaurantes, bares, sorveterias, confeitarias, padarias, quitandas e semelhantes, desde que os produtos se destinem a venda direta a consumidor; ou*

*b) em cozinhas industriais, quando destinados a venda direta a pessoas jurídicas e a outras entidades, para consumo de seus funcionários, empregados ou dirigentes;*

Temos ainda que o uso culinário dos produtos, no que a consulente chamou de transformação, em nada afeta a sujeição da mercadoria à ST. O fato de o produto ser transformado, no preparo de alimentação, em conjunto com outros ingredientes, em novo produto, é irrelevante para a sujeição à ST. Tomemos o bombom como exemplo: o fato de poder ser utilizado na culinária, se transformando em outro produto, não altera o fato de estar sujeito à substituição tributária. No nosso entendimento, os produtos fabricados pela consulente são produtos prontos da indústria alimentícia,

podendo ser consumidos diretamente ou utilizados no preparo de outros produtos alimentares.

## **RESPOSTA**

Quanto aos questionamentos 1 e 4 respondemos que **NÃO**. Os produtos de fabricação da consulente não estão sujeitos à ST, por força do item 12.2 do Anexo I do Livro II do RICMS/RJ, relacionado ao CEST 23.002.00 – preparados para a fabricação de sorvetes, apenas por estarem classificados, pela consulente, na NCM 0404. Ressaltamos nosso entendimento de que as mercadorias fabricadas pela consulente se enquadram como bebida láctea pronta a base de leite, estando sujeitas ao regime de substituição tributária, se enquadrando no item 23.2.8 do Anexo I do Livro II do RICMS/RJ, ainda que classificados em outra NCM pela consulente.

Quanto ao questionamento 2 respondemos que para verificação da sujeição da mercadoria à substituição tributária, no Rio de Janeiro, devem ser analisados, concomitantemente, a descrição da mercadoria, sua classificação fiscal na NCM/SH e o CEST. A informação incorreta da classificação fiscal do produto não exclui a mercadoria do regime de substituição tributária.

Quanto ao questionamento 3 respondemos **PREJUDICADO**. Não temos como nos pronunciar sobre competências e jurisdição de órgãos federais como MAPA e ANVISA.

Quanto ao questionamento 5 respondemos que o fato de os produtos serem transformados, em eventual uso culinário, é irrelevante para a sujeição da mercadoria à ST. A atividade de preparo de alimentação por restaurantes, bares, lanchonetes e congêneres não é considerada industrialização.

Fique a consulente ciente de que esta consulta perderá automaticamente a sua eficácia normativa em caso de mudança de entendimento por parte da Administração Tributária ou seja editada norma superveniente dispendo de forma contrária.

Encaminhamos o Parecer sobre Pedido de Consulta Tributária [73969017](#) de órgão técnico desta Coordenadoria, cujo teor manifestamos concordância.

Considerando a possível repercussão geral da resposta desta Consulta, sugerimos a avaliação quanto à pertinência do encaminhamento dos autos à Subsecretaria de Estado de Receita para adoção das providências consideradas cabíveis; tendo em vista o disposto no §2º do artigo 37 do Capítulo II do Anexo à Resolução n.º 414/22<sup>[1]</sup>.

Em seguida, caso aplicável e com apreciação favorável ao parecer por parte do Sr. Subsecretário da Receita, sugerimos o encaminhamento à repartição fiscal de circunscrição do estabelecimento requerente, para dar ciência ao interessado, na forma preconizada pelo Art. 154<sup>[2]</sup> do Decreto n.º 2473/1979.

*[1] 2º As decisões emanadas no âmbito da Superintendência de Tributação, que causem grande impacto e repercussão geral, deverão ser previamente apreciadas pela Subsecretaria de Estado de Receita antes da produção de efetivos efeitos.*

*[2] Art. 154. Respondida a consulta, o processo será devolvido à repartição de origem, para que esta cientifique o consulente, intimando-o, quando for o caso, a adotar o entendimento da administração e recolher o tributo porventura devido em prazo não inferior a 15 (quinze) dias.*