



PARECER N° 184/2020

ASSUNTO: PARECER CONSULTIVO

EMENTA: ICMS – MISTURAS PARA PÃES E BOLOS – PÃO DE QUEIJO – ENQUADRAMENTO DA MERCADORIA COMO SUJEITA AO RECOLHIMENTO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

1. RELATÓRIO

Trata-se de consulta de interpretação e aplicação da legislação de regência do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS.

O assunto diz respeito ao enquadramento dos produtos "pão de queijo congelado" e "mistura para pão de queijo", ambos classificados no NCM 1901.20.00, na sistemática de substituição tributária.

A interpretação pelo não enquadramento na substituição tributária decorre do fato de não existir na sua composição farinha de trigo, elemento que define a tipificação contida no Item XXIII da Portaria 16-R de 16 de abril de 2019. No sentido contrário, o seu enquadramento como produtos sujeitos à substituição tributária, decorre da interpretação literal do disposto no Item XXIII da Portaria 16-R, que arrola o NCM mencionado.

Diante disso, apresentou o seguinte questionamento:

Os produtos "Pão de Queijo Congelado", "Massa para Pão de Queijo" e "Misturas e Preparações para Pão de Queijo" classificados no NCM 1901.20.00 e CEST 17.046.05, cuja composição não contém farinha de trigo, estão enquadrados na substituição tributária no Item XXIII, alínea 12 da Portaria 16-R, ou estão sujeitos à apuração pelo regime ordinário de recolhimento?

Os autos vieram para elaboração de parecer.

2. APRECIÇÃO

Trata-se de consulta de interpretação e aplicação da legislação de regência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.



GOVERNO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
GERÊNCIA TRIBUTÁRIA
SUBGERÊNCIA DE LEGISLAÇÃO E ORIENTAÇÃO TRIBUTÁRIA

A questão principal versa sobre o enquadramento dos produtos "pão de queijo congelado" e "mistura para pão de queijo", ambos classificados no NCM 1901.20.00, na sistemática de substituição tributária.

Primeiramente, é preciso esclarecer que é de responsabilidade da consulente a correta classificação e enquadramento de seus produtos na codificação da NBM/SH e, em caso de dúvida, deverá dirigir-se à Secretaria da Receita Federal do Brasil, órgão competente para dirimi-las.

Sobre o assunto, vale dizer, primeiramente, que a substituição tributária é um regime de pagamento do tributo, autorizado pelo art. 150, §7º, da Constituição Federal, no qual a responsabilidade pelo recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS) é atribuída a sujeito passivo que não o próprio gerador da ação de venda. Dessa forma, a legislação designa uma empresa como responsável por recolher o ICMS devido em toda a cadeia, atuando como substituto tributário sobre os demais envolvidos nas operações.

Para análise da temática referente ao enquadramento de determinada mercadoria ao regime de substituição tributária, é importante verificar o disposto nas Cláusula sétima e nona do Convênio ICMS 142/2018, reproduzida no artigo 205 do RICMS/ES, cuja redação é a seguinte:

Cláusula sétima: os bens e mercadorias passíveis de sujeição ao regime de substituição tributária são os identificados nos Anexos II ao XXVI, de acordo com o segmento em que se enquadrem, contendo a sua descrição, a classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul baseada no Sistema Harmonizado (NCM/SH) e um CEST.

§ 1º Na hipótese de a descrição do item não reproduzir a correspondente descrição do código ou posição utilizada na NCM/SH, o regime de substituição tributária em relação às operações subsequentes será aplicável somente aos bens e mercadorias identificados nos termos da descrição contida neste convênio.

§ 2º As reclassificações, agrupamentos e desdobramentos de códigos da NCM/SH não implicam em inclusão ou exclusão de bem e mercadoria, classificados no código da referida nomenclatura, do regime de substituição tributária.

§ 3º Na hipótese do § 2º desta cláusula, o contribuinte deverá informar nos documentos fiscais o código NCM/SH vigente, observado o mesmo tratamento tributário atribuído ao bem e mercadoria antes da reclassificação, agrupamento ou desdobramento.

§ 4º As situações previstas nos §§ 2º e 3º desta cláusula não implicam alteração do CEST.

§ 5º Os convênios e protocolos, bem como a legislação interna das unidades federadas, ao instituir o regime de substituição tributária, deverão reproduzir, para os itens que implementarem, o CEST, a classificação na NCM/SH e as respectivas descrições constantes nos Anexos II a XXVI deste convênio.

§ 6º A exigência contida no § 5º não obsta o detalhamento do item, nas hipóteses em que a base de cálculo seja o Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF) ou o preço sugerido, desde que não restrinja ou amplie o alcance da descrição constante nos Anexos II a XXVI deste convênio.

§ 7º O regime de substituição tributária alcança somente os itens vinculados aos respectivos segmentos nos quais estão inseridos.

(...)

Cláusula nona Salvo disposição em contrário, o regime de substituição tributária não se aplica:



GOVERNO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
GERÊNCIA TRIBUTÁRIA
SUBGERÊNCIA DE LEGISLAÇÃO E ORIENTAÇÃO TRIBUTÁRIA

I - às operações interestaduais que destinem bens e mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária a estabelecimento industrial fabricante do mesmo bem e mercadoria;

II - às transferências interestaduais promovidas entre estabelecimentos do remetente, exceto quando o destinatário for estabelecimento varejista;

III - às operações interestaduais que destinem bens e mercadorias a estabelecimento industrial para emprego em processo de industrialização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, desde que este estabelecimento não comercialize o mesmo bem ou mercadoria;

IV - às operações interestaduais que destinem bens e mercadorias a estabelecimento localizado em unidade federada que lhe atribua a condição de substituto tributário em relação ao ICMS devido na operação interna;

V - às operações interestaduais com bens e mercadorias produzidas em escala industrial não relevante, nos termos deste convênio.

§ 1º Ficam as unidades federadas de destino autorizadas a não aplicar o regime de que trata o caput desta cláusula nas operações entre estabelecimentos de empresas interdependentes, exceto se o destinatário for varejista.

§ 2º Para os efeitos desta cláusula, não se considera industrialização a modificação efetuada no bem ou na mercadoria pelo estabelecimento comercial para atender à especificação individual do consumidor final.

§ 3º Na hipótese desta cláusula, exceto em relação ao inciso V desta cláusula, a sujeição passiva por substituição tributária caberá ao estabelecimento destinatário, salvo disposição em contrário na legislação da unidade federada de destino.

§ 4º O disposto no inciso IV desta cláusula somente se aplica a partir do primeiro dia do primeiro mês subsequente ao da disponibilização, pelas unidades federadas, em seus respectivos sítios na internet, do rol dos contribuintes e respectivos segmentos de bens, mercadorias ou itens, detentores de regimes especiais de tributação que lhes atribuam a responsabilidade, na condição de substituto tributário, pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas operações subsequentes.

§ 5º O rol dos contribuintes e respectivos segmentos de bens, mercadorias ou itens, de que trata o § 4º desta cláusula, deve ser encaminhado à Secretaria Executiva do CONFAZ, para disponibilização em seu sítio eletrônico na internet.

(grifo nosso)

Depreende-se das prescrições normativas acima que o enquadramento dos produtos, bens e mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária devem obedecer aos seguintes critérios:

1) O NCM e CEST da mercadoria precisam estar identificados nos Anexos II ao XXVII do Convênio ICMS nº 142/18;

2) O NCM e CEST da mercadoria precisam estar previstos na legislação capixaba;

3) a mercadoria precisa estar enquadrada de acordo com as premissas estabelecidas na Cláusula Sétima do Convênio ICMS nº 142/18, contendo a descrição do item.

4) em caso de divergência entre as descrições contidas na tabela TIPI (NCM/SH) e nos anexos do Convênio ICMS nº 142/18, o regime de substituição tributária será aplicável somente aos produtos, bens ou mercadorias indicadas nos anexos desse Convênio, conforme prevê do § 1º da cláusula sétima.



GOVERNO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
GERÊNCIA TRIBUTÁRIA
SUBGERÊNCIA DE LEGISLAÇÃO E ORIENTAÇÃO TRIBUTÁRIA

5) não estar inserida em nenhuma das causas previstas na Cláusula Nona do Convênio ICMS nº 142/18.

No caso em tela, há a seguinte previsão no inciso XXIII da Portaria 16-R/2019:

XXIII - FARINHA DE TRIGO, MISTURAS E PREPARAÇÕES PARA BOLOS E PÃES	CEST	NCM/SH
11. Misturas e Preparações para bolos, em embalagem inferior a 1 Kg	17.046.00	1901.20.00 1901.90.90
12. Misturas e Preparações para pães com menos de 80% de farinha de trigo na sua composição final, em embalagem inferior a 1 Kg	17.046.05	1901.20.00 1901.90.90
13. Misturas e Preparações para pães com menos de 80% de farinha de trigo na sua composição final, em embalagem inferior a 1 Kg	17.046.06	1901.20.00 1901.90.90
14. Misturas e preparações para pães com, no mínimo, 80% de farinha de trigo na sua composição final, em embalagem inferior a 1 Kg	17.046.10	1901.20.00 1901.90.90

Observando o texto do inciso XXIII, nota-se que ele possui uma divisão em duas partes: 1) farinha de trigo e 2) mistura e preparações para bolo e pães. Tanto é assim que dos itens 1 a 10 a previsão normativa limita-se às mais diversas formas de farinha de trigo. Enquanto nos itens 11 a 14, o que se observa são apenas misturas e preparações para pães e bolos.

É importante observar isso para não que não haja confusão entre os itens e evite de se interpretar os itens 11 a 14 como misturas e preparações para pães e bolos que contenham farinha de trigo na sua composição final, o que poderia levar a equívocos no enquadramento de determinada mercadoria ao regime de substituição tributária.

Nesse cenário, é possível analisar os itens descritos na Consulta. Considerando que a mercadoria descrita pela consulente possui CEST 17.046.05, então, descartam-se os itens 11, 13 e 14, afinal, apesar da coincidência de NCM/SH, o código CEST é divergente.

Entretanto, no item 12 da Portaria 16-R estão tanto o CEST quanto o NCM/SH citados pelo consulente. Adicione-se ainda que a descrição desse item é clara ao abranger as misturas e preparações para pães com menos de 80% de farinha de trigo na sua composição final, o que



**GOVERNO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
GERÊNCIA TRIBUTÁRIA
SUBGERÊNCIA DE LEGISLAÇÃO E ORIENTAÇÃO TRIBUTÁRIA**

inclui as misturas e preparações para pães sem farinha de trigo na sua composição final, como, por exemplo, a mistura para pão de queijo.

Analisando situação semelhante, o Fisco Mineiro possui entendimento idêntico:

Consulta de Contribuinte Nº 114 DE 19/06/2019

A CONSULENTE apura o ICMS pela sistemática de débito e crédito e tem como atividade principal, informada no cadastro estadual, padaria e confeitaria com predominância de produção própria (CNAE 1091-1/02).

Informa que fabrica pão de queijo e biscoito de queijo, cru e congelado, utilizando no processo fécula de mandioca, ovos, óleo de soja, margarina, polvilho, queijo, água, sal e outros ingredientes acondicionados em embalagem plástica de peso líquido de 400 gramas e 1 quilograma.

(...)

3 - Os produtos pão de queijo e biscoito de queijo estão sujeitos ao regime de substituição tributária, com MVA no percentual de 45% e alíquota do ICMS/ST de 18%?

(...)

3 - Conforme já manifestado por esta Diretoria em outras oportunidades, aplica-se o regime de substituição tributária sobre as operações realizadas com qualquer produto incluído num dos códigos da NBM/SH relacionados na Parte 2 do Anexo XV do RICMS/2002, desde que a descrição desse produto corresponda àquela prevista na referida Parte 2 e, também, haja expressa determinação de aplicação desse regime, conforme os códigos apostos na coluna denominada “Âmbito de Aplicação”.

Pelo exposto, verifica-se que os produtos pão de queijo e biscoito de queijo (código 1901.20.00 da NBM/SH) estão sujeitos ao regime de substituição tributária nas operações internas, estando enquadrados, conforme explicitado na resposta nº 1 acima, no item 46.5 do Capítulo 17 da Parte 2 do RICMS/2002. Em sendo assim, a MVA, para ambos os produtos, corresponde ao percentual de 45% (quarenta e cinco por cento).

Quanto à alíquota do ICMS/ST, tem-se que a mesma corresponde ao percentual de 18% (dezoito por cento), a teor do disposto no inciso I do art. 20 da Parte 1 do Anexo XV c/c alínea “e” do inciso I do art. 42, ambos do RICMS/2002.

Também nesse sentido, o Fisco Paulista:

Consulta de Contribuinte Nº 229 DE 21/12/2018

1 - O produto pão de queijo congelado pronto para assar está sujeito ao regime de substituição tributária?

2 - Considerando-se que o pão de queijo congelado produzido pela CONSULENTE não possui farinha de trigo como um de seus ingredientes e considerando-se que os itens 46.5 a 46.9 do capítulo 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/2002 se referem a “misturas e preparações para pães com menos de 80% de farinha de trigo em sua composição final”, esse produto (pão de queijo congelado) está sujeito ao regime de substituição tributária, sendo a expressão “farinha de trigo” utilizada pelo legislador no sentido genérico, isto é, referindo-se às farinhas em geral?

3 - A mistura para pão de queijo em pó, cujo preparo para consumo exige o acréscimo de água, ovo e queijo, está sujeita ao regime de substituição tributária?

(...)

1 - Sim. Conforme informado pela CONSULENTE, o pão de queijo congelado, por ela produzido e comercializado, é classificado na subposição 1901.20.00 da NBM/SH e resulta da mistura de polvilho, fécula de mandioca, margarina, óleo de soja, queijo tipo canastra, leite, ovo e sal. (...) Cabe destacar que as “misturas e preparações para



GOVERNO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
GERÊNCIA TRIBUTÁRIA
SUBGERÊNCIA DE LEGISLAÇÃO E ORIENTAÇÃO TRIBUTÁRIA

pães de queijo”, classificadas na subposição 1901.20.00 da NBM/SH, continuam sujeitas à substituição tributária, estando enquadradas nos itens 46.5 a 46.9 do capítulo 17 da Parte 2 do RICMS/2002, dependendo do volume das embalagens nas quais forem comercializadas.

2 - Pelas razões explicitadas na resposta anterior, reafirma-se que o pão de queijo congelado, produzido pela CONSULENTE, produto que não possui farinha de trigo como um de seus ingredientes, está submetido ao regime da substituição tributária. Ressalte-se que as descrições dos itens 46.5 a 46.9 do capítulo 17 da Parte 2 do RICMS/2002, ao prever misturas e preparações para pães com menos de 80% (oitenta por cento) de farinha de trigo, incluem inclusive aqueles produtos que não possuem farinha de trigo em sua composição, como o caso das misturas e preparações para pães de queijo.

Por outro giro, registre-se que a expressão “farinha de trigo” foi utilizada pelo legislador no seu sentido literal e específico, ou seja, sem fazer alusão ou referir-se a qualquer outro tipo de farinha.

3 - Sim. No mercado nacional, verifica-se a existência tanto do pão de queijo pronto para o consumo, congelado ou assado, quanto da mistura em pó para posterior adição de alguns ingredientes. Ambos se enquadram na descrição “misturas e preparações para pães”, são classificados na subposição 1901.20.00 da NBM/SH e possuem âmbito de aplicação interno, portanto, a mistura para pão de queijo em pó, cujo preparo para consumo exige o acréscimo de água, ovo e queijo está alcançada pelo regime de substituição tributária, previsto nos itens 46.5 a 46.9 do capítulo 17 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/2002.

Portanto, há substituição tributária no caso descrito.

3. CONCLUSÃO

Ante o exposto, as mercadorias “pão de queijo congelado” e “mistura para pão de queijo”, ambos classificados no NCM 1901.20.00, estão sujeitas à substituição tributária, haja vista sua previsão no item 12 do inciso XXIII, da Portaria 16-R/2019.

No que se refere ao questionamento produzido:

Os produtos “Pão de Queijo Congelado”, “Massa para Pão de Queijo” e “Misturas e Preparações para Pão de Queijo” classificados no NCM 1901.20.00 e CEST 17.046.05, cuja composição não contém farinha de trigo, estão enquadrados na substituição tributária no Item XXIII, alínea 12 da Portaria 16-R, ou estão sujeitos à apuração pelo regime ordinário de recolhimento?

RESPOSTA: Os produtos acima descritos estão sujeitos ao recolhimento pelo regime de substituição tributária.

É o Parecer.

Vitória, 25 de outubro de 2020.



GOVERNO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
GERÊNCIA TRIBUTÁRIA
SUBGERÊNCIA DE LEGISLAÇÃO E ORIENTAÇÃO TRIBUTÁRIA

(Assinado digitalmente)

ALLAN DIAS LACERDA
Auditor Fiscal da Receita Estadual

De acordo. Remeta-se o presente à consideração do Gerente Tributário.
Vitória, 25 de outubro de 2020.

(Assinado digitalmente)

HUDSON DE SOUZA CARVALHO
Subgerente de Julgamento de Processos Administrativo-Fiscais I – SUJUP I/GETRI

Aprovo o **Parecer nº 184/2020**. Comunique à interessada. Remeta uma cópia deste à Gerência Fiscal, com fulcro no art. 857 do RICMS/ES.

Nos termos do artigo 849 do RICMS/ES, a Consultante deve adotar o entendimento contido nesta solução de consulta, dentro do prazo de dez dias, contados de seu recebimento.

(Assinado digitalmente)

JESSÉ LAGO DOS SANTOS
Gerente Tributário

