



**PARECER N° 051/2022**

**ASSUNTO: PARECER CONSULTIVO**

**EMENTA:** ICMS – ENQUADRAMENTO DE MERCADORIAS NA NCM/SH – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – PROTOCOLO ICMS N° 26/2004 – PORTARIA N° 16-R/2019 – PARECER NORMATIVO N° 002/2013 – INAPLICABILIDADE DO REGIME AO CASO APRESENTADO.

*In casu*, a sujeição ao regime de substituição tributária aplica-se (i) aos produtos classificados na posição 23.09 da NCM/SH, (ii) desde que sejam rações tipo pet para animais domésticos. As condições (i) e (ii) são, pois, inafastáveis e inseparáveis, devendo se apresentar simultaneamente no mundo dos fatos. Não basta que determinado produto se situe na aludida posição; a fim de aplicar o regime de substituição tributária nos termos da Portaria n° 16-R/2019 é preciso também que ele seja ração para animais domésticos. Isto posto, os produtos fabricados pela consulente, que não se enquadram estritamente como ração tipo pet para animais domésticos, ainda que estejam classificados no mesmo código NCM/SH daqueles que se sujeitam ao regime de substituição tributária, não estão a ele submetidos.

## 1. RELATÓRIO

Versam os autos sobre solicitação de consulta acerca da interpretação e da 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.

A consulente é sociedade empresária sediada em outra Unidade da Federação que, não obstante, pratica operações de venda a pessoa jurídica sediada neste Estado.

A consulta expõe-se, resumidamente, nos termos a seguir:

(...) A Consulente tem como atividade econômica a fabricação de diversos produtos de medicina animal, dentre eles os suplementos alimentares que a partir de 01/09/2013 passaram a ser classificados na posição 2309.90.90 da TIPI - Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - Decreto n° 7.660/2011, assim descrita:

2309.90.90 - Outras preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais.

(...)



Nessa esteira, a Consulente informa que envia os produtos acima elencados (na grande maioria das operações como vendas), acompanhados da respectiva nota fiscal eletrônica para a seguinte empresa estabelecida neste Estado:

(...)

Por causa da peculiaridade destes produtos, a Consulente tem dúvida se haverá ou não a aplicação da sistemática da substituição tributária do ICMS prevista no Protocolo ICMS nº 26/2004, bem como no Decreto nº 1.090-R/02, Anexo V, Item XVII que regulamentou no âmbito do Estado do ES as operações interestaduais de ração tipo “pet” para animais domésticos classificados na posição 2309.

Isso porque, a Consulente esclarece que os produtos por ela fabricados e comercializados, embora façam parte da posição 2309 não é ração animal, já que não servem como alimentação integral de animais como cães e gatos, mas de complementação alimentar de alguns nutrientes, motivo pelo qual são denominados **suplementos alimentares**.

Não obstante, os produtos fabricados e comercializados pela Consulente cuja classificação fiscal é 2309.90.90 são em geral á base de vitaminas e aminoácidos que não tem como objetivo oferecer os nutrientes necessários para a manutenção de animais, mas sim de suprir a necessidade nutricional dos animais, razão pela qual estes produtos são tratados como suplementos alimentares e nunca como ração animal.

Aliás, esta é a definição que consta no artigo 5º, inciso LV, itens 5.1 e 5.3 do Decreto nº 1.090-R/02 e que traz o conceito de ração animal e suplemento alimentar da seguinte forma:

“5.1 - **RACÃO ANIMAL**, assim considerada qualquer mistura de ingredientes capaz de suprir as necessidades nutritivas para manutenção/desenvolvimento e produtividade dos animais a que se destinam;

(...)

5.3 - **SUPLEMENTO** assim considerado o ingrediente ou a mistura de ingredientes capaz de suprir a ração ou concentrado, em vitaminas, aminoácidos ou minerais, permitida a inclusão de aditivos;”

Assim, os produtos fabricados e comercializados pela Consulente que estão classificados na posição 2309.90.90 se enquadram claramente na descrição do item 5.3 acima exposta, e não pela descrição do item 5.1 acima exposta que versa sobre o conceito de ração animal, produto este estranho ao objeto social da Consulente, que como já dito, opera no ramo de medicina animal.

Posto isso, a Consulente diante da generalidade trazida pelo Protocolo ICMS nº 26/2004 e pelo Decreto nº 1.090-R/02, ao enquadrar produtos classificados na posição 2309 na sistemática da substituição tributária, espera que V.sas. se manifestem sobre a aplicação ou não desta norma na comercialização de suplementos alimentares por ela industrializados classificados na posição 2309.90.90.

Por fim, a consulente declara que:



- a) não se encontra sob procedimento fiscal iniciado ou instaurado para apurar fatos que se relacionem com a matéria objeto da consulta;
- b) não está sendo intimada a cumprir obrigação relativa ao fato objeto da consulta;
- c) O fato exposto na consulta não foi objeto de decisão anterior (ou ainda não modificada), proferida em consulta ou litígio em que foi parte. (Grifos no original).

É o breve relatório.

## 2. APRECIÇÃO

### 2.1 PRELIMINAR

Preliminarmente, constatamos que se encontram satisfeitas as exigências previstas nos artigos 103 e 105 da Lei nº 7.000, de 27 de dezembro de 2001.

Neste sentido, cabe esclarecer que este parecer produzirá os efeitos previstos nos artigos 106 e 110 do diploma legal evidenciado.

### 2.2 MÉRITO

A presente consulta submete, na forma da legislação aplicável, dúvidas sobre o sentido e o alcance do enquadramento de produtos fabricados pela consulente na Nomenclatura Comum do Mercosul Sistema Harmonizado – NCM/SH. Tal definição é elemento apto a atrair a aplicação da sistemática de substituição tributária em face de norma protocolar que dispõe sobre operações com rações para animais domésticos, classificadas na Posição 23.09 da NCM/SH (Protocolo ICMS nº 26/2004).

Cumpre registrar que tanto a Unidade Federada na qual está sediada a consulente (São Paulo) quanto o Estado do Espírito Santo celebraram a avença, que atribui ao contribuinte industrial ou importador, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nas operações interestaduais os produtos indicados, praticadas entre contribuintes situados nos Estados signatários, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS, relativo às operações subsequentes ou à entrada destinada a consumo do destinatário.



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

À guisa de contextualização, os produtos descritos na posição 23.09 da NCM/SH e desdobramentos são<sup>1</sup>:

Tabela NCM (vigente em 10/02/2022)						
Código	Descrição	Data Início	Data Fim	Ato Legal	Número	Ano
23.09	Preparações do tipo utilizado na alimentação de animais.	01/01/2017	31/03/2022	Res Camex	000125	2016
2309.10.00	- Alimentos para cães ou gatos, acondicionados para venda a retalho	01/01/2017	31/03/2022	Res Camex	000125	2016
2309.90	- Outras	01/01/2017	31/03/2022	Res Camex	000125	2016
2309.90.10	Preparações destinadas a fornecer ao animal a totalidade dos elementos nutritivos necessários para uma alimentação diária racional e equilibrada (alimentos compostos completos)	01/01/2017	31/03/2022	Res Camex	000125	2016
2309.90.20	Preparações à base de sal iodado, farinha de ossos, farinha de concha, cobre e cobalto	01/01/2017	31/03/2022	Res Camex	000125	2016
2309.90.30	Bolachas e biscoitos	01/01/2017	31/03/2022	Res Camex	000125	2016
2309.90.40	Preparações que contenham diclazuril	01/01/2017	31/03/2022	Res Camex	000125	2016
2309.90.50	Preparações com um teor de cloridrato de ractopamina igual ou superior a 2 %, em peso, com suporte de farelo de soja	01/01/2017	31/03/2022	Res Camex	000125	2016
2309.90.60	Preparações que contenham xilanase e betagluconase, com suporte de farinha de trigo	01/01/2017	31/03/2022	Res Camex	000125	2016
2309.90.90	Outras	01/01/2017	31/03/2022	Res Camex	000125	2016

A fim de auxiliar na análise do tópico, especialmente no que concerne ao enquadramento dos produtos, pode-se sublinhar que os decretos federais<sup>2</sup> que aprovam a

<sup>1</sup> Disponível em <https://portalunico.siscomex.gov.br/classif/#/nomenclatura/tabela?perfil=publico>. Acesso em 15/02/2022.

<sup>2</sup> Apesar das revogações parciais subsequentes, permanecem em vigor as regras interpretativas constantes no Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002.



Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, descrevem Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH), as quais colacionamos abaixo:

A classificação das mercadorias na Nomenclatura rege-se pelas seguintes regras:

1 Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, **a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes.**

2. a) Qualquer referência a um artigo em determinada posição abrange esse artigo mesmo incompleto ou inacabado, desde que apresente, no estado em que se encontra, as características essenciais do artigo completo ou acabado. Abrange igualmente o artigo completo ou acabado, ou como tal considerado nos termos das disposições precedentes, mesmo que se apresente desmontado ou por montar.

b) Qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, quer em estado puro, quer misturada ou associada a outras matérias. Da mesma forma, qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente dessa matéria. A classificação destes produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3.

3 Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da Regra 2-"b" ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

a) A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se referirem, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.

b) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3-"a", classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial, quando for possível realizar esta determinação.

c) Nos casos em que as Regras 3-"a" e 3-"b" não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

4 As mercadorias que não possam ser classificadas por aplicação das Regras acima enunciadas classificam-se na posição correspondente aos artigos mais semelhantes.

(...)



6 A classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de Subposição respectivas, assim como, "mutatis mutandis", pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Para os fins da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.

#### REGRA GERAL COMPLEMENTAR (RGC) 1

(RGC-1) As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, "mutatis mutandis", para determinar dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, entendendo-se que apenas são comparáveis desdobramentos regionais (itens e subitens) do mesmo nível.

#### REGRA GERAL COMPLEMENTAR DA TIPI (RGC/TIPI) 1

(RGC/TIPI-1) As Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, "mutatis mutandis", para determinar, no âmbito de cada código, quando for o caso, o "Ex" aplicável, entendendo-se que apenas são comparáveis "Ex" de um mesmo código. (Grifo nosso).

Aclarando mais o tema, as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado – NESH – <sup>3</sup>, aprovadas pelo Decreto nº 435, de 27 de janeiro de 1992, trazem elucidações adicionais sobre a posição 23.09:

Incluem-se na posição 23.09 os produtos do tipo utilizado para alimentação de animais, não especificados nem compreendidos noutras posições, obtidos pelo tratamento de matérias vegetais ou animais, de tal forma que tenham perdido as características essenciais da matéria de origem, excluindo os desperdícios vegetais, resíduos e subprodutos vegetais resultantes desse tratamento.

Noutro giro, as mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, constam na Portaria SEFAZ nº 16-R de 11 de abril de 2019, com a seguinte descrição:

Nova Redação dada pela Portaria 35-R, de 23.06.20, efeitos a partir de 01.08.20:					
<b>XVII - RAÇÕES TIPO "PET" PARA ANIMAIS DOMÉSTICOS</b>	CEST	NCM/SH	MVA	9	Protocolo ICMS nº 26/04

<sup>3</sup> Disponível em <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/classificacao-fiscal-de-mercadorias/nesh-in-2052.pdf>. Acesso em 10/02/2022.



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

1. Ração tipo “pet” para animais domésticos	22.001.00	2309			
a) MVA original			46,00%		
b) MVA ajustada:					
b.1) alíquota interestadual 4%			68,87%		
b.2) alíquota interestadual 7%			63,59%		
b.3) alíquota interestadual 12%			54,80%		

Ante o exposto, pode-se precisar em que medida operações interestaduais com produtos que ocupam a posição 23.09 da NCM/SH estarão sujeitas à substituição tributária.

É sabido que toda norma jurídica, sintaticamente, apresenta uma configuração bimembre, vale dizer, um antecedente e um consequente. Nesse diapasão, verificada a ocorrência de um dado fato, o sujeito elencado pela norma estará então permitido, obrigado ou proibido de adotar certo comportamento<sup>4</sup>.

Não é diferente com as normas em epígrafe, que, cotejadas, descrevem com precisão e clareza seu alcance, estabelecendo como antecedente lógico que a sujeição à substituição tributária aplica-se (i) aos produtos classificados na posição 23.09 da NCM/SH, (ii) desde que sejam rações tipo pet para animais domésticos.

As condições (i) e (ii) são, pois, inafastáveis e inseparáveis, devendo se apresentar simultaneamente no mundo dos fatos.

Outrossim, não basta que determinado produto se situe na aludida posição; a fim de aplicar o regime de substituição tributária nos termos da Portaria nº 16-R/2019 é preciso também que ele seja ração para animais domésticos.

Nesse lançamento, tal como destacado pela consulente diante de conceituação trazida pelo RICMS-ES, os conceitos de ração animal e suplemento (animal) não se confundem. E mais, diante da relação de produtos por ela comercializados que acompanha a consulta<sup>5</sup>, resta evidente se tratarem de suplementos e não de ração.

<sup>4</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. 8ª ed. Noeses: 2021.

<sup>5</sup> Incluem Megaton 1000mg 60 caps., Nutrisana glutamina 120ml, Piusana Ferro 20ml, Piusana Nutramix 20ml, dentre outros.



Sobre o tema em comento, o Parecer Normativo nº 002/2013 reforça a necessidade de correspondência entre a classificação NBM/SH ou NCM/SH e a denominação ou especificação do produto prevista em Convênios ou Protocolos, *verbis*:

PARECER NORMATIVO N.º 002/2013

EMENTA: Aplicação restrita da situação tributária definida em Convênios ICMS e Protocolos acordados no CONFAZ pelas unidades Federadas interessadas, aos produtos neles especificados, com suas respectivas classificações NBM/SH ou NCM/SH, não cabendo interpretação extensiva a posições ou subposições, itens ou sub-itens não expressos nos respectivos acordos.

ASSUNTO: PARECER NORMATIVO

O SUBSECRETÁRIO DE ESTADO DA RECEITA, da Secretaria de Estado da Fazenda do Espírito Santo, no uso de atribuições legais que lhe são conferidas pelo art.1º, inciso XVI, do Decreto nº 3.543-N, de 09/06/1993, para dirimir dúvidas quanto à extensão e alcance da classificação NBM/SH ou NCM/SH dos produtos especificados em Convênios ICMS ou Protocolos firmados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária- CONFAZ, em especial, quanto à inserção de produtos subordinados ao regime de substituição tributária, buscando fundamento de validade nos arts. 150, § 7º e 155, § 2º, XII, alínea b, da Constituição Federal, no art. 6º, § 2º e art. 9º da Lei Complementar 87 de 13.09.1996, no art. 30 da Lei 7.000/2001 que respectivamente dispõe sobre a cobrança antecipada do imposto e a atribuição de responsabilidade pela retenção e recolhimento antecipado do imposto em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em leis de cada Estado, bem como a condição estabelecida de acordo específico celebrado entre os Estados interessados para a adoção do regime de substituição tributária nas operações interestaduais, decide editar o presente entendimento de que **não cabe qualquer interpretação extensiva a itens e sub-itens da classificação NBM/SH ou NCM/SH dos produtos especificados em Cláusulas dos Convênios ou Protocolos, sendo que o regramento ou situação tributária neles previstos somente tem alcance aos produtos neles especificados, exceto se a norma dispuser textualmente sobre a extensão a posições, subposições, itens ou sub-itens.**

Diante do exposto, qualquer interpretação extensiva contraria o acordo firmado em Convênios ou Protocolos pelos Estados interessados, não gerando qualquer efeito (...).

Assim, ficam os contribuintes a quem for atribuída a responsabilidade pela retenção do imposto, não obrigados a efetuarem a retenção antecipada do imposto nas operações com produtos não especificados nos respectivos Convênios ou Protocolos.

Vitória-ES, 06 de setembro de 2013.





GUSTAVO ASSIS GUERRA

Subsecretário de Estado da Receita (Grifo nosso)

Isto posto, os produtos fabricados pela consulente, que não se enquadram estritamente como ração tipo pet para animais domésticos, ainda que estejam classificados no mesmo código NCM/SH daqueles que se sujeitam ao regime de substituição tributária, não estão a ele submetidos.

### 3. CONCLUSÃO

Feitas essas considerações, passemos ao exame da indagação da consulente:

*(...) a Consulente diante da generalidade trazida pelo Protocolo ICMS nº 26/2004 e pelo Decreto nº 1.090-R/02, ao enquadrar produtos classificados na posição 2309 na sistemática da substituição tributária, espera que V.sas. se manifestem sobre a aplicação ou não desta norma na comercialização de suplementos alimentares por ela industrializados classificados na posição 2309.90.90.*

**Resposta: A inclusão ou não de produtos no regime de substituição tributária, deve considerar a classificação fiscal (NCM/SH) e a precisa descrição do produto, de acordo com o previsto na Portaria SEFAZ nº 16-R/2019.**

**Diante disso, os produtos fabricados pela consulente, que não se enquadram como ração tipo pet para animais domésticos, ainda que estejam classificados no mesmo código NCM/SH daqueles que se sujeitam ao regime de substituição tributária, não estão submetidos ao aludido regime.**

Se a consulente já vem adotando o entendimento constante neste Parecer Consultivo, que o mantenha com o fito de evidenciar conformidade com as disposições legais e regulamentares.

Caso contrário, que o adote, no prazo de dez dias, contados do seu recebimento, em atendimento ao que dispõe o art. 107, da Lei nº 7.000/2001.

É o parecer.



Vitória/ES, 22/02/2022.

(Documento assinado digitalmente)

**JONATHAS DE OLIVEIRA CERQUEIRA**

**Supervisor de Orientação Tributária**

De acordo. Encaminhe-se à Gerência Tributária.

(Documento assinado digitalmente)

**RAPHAEL PEREIRA GONÇALVES**

**Supervisor de Julgamento de Processos**

Aprovo o **Parecer nº 051/2022**. Comunique-se ao interessado a solução da presente consulta.

(Documento assinado digitalmente)

**HUDSON DE SOUZA CARVALHO**

**Gerente Tributário**