

A. I. N.º - 232893.0427/09-2
AUTUADO - KERRY DO BRASIL LTDA.
AUTUANTE - MARIA ROSALVA TELES
ORIGEM - IFMT/SUL
INTERNET - 03.11.2009

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0334-02/09

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRIBUINTE ESTABELECIDO EM OUTRO ESTADO. VENDAS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA A CONTRIBUINTE DESTE ESTADO. FALTA DE RETENÇÃO DO ICMS PELO CONTRIBUINTE SUBSTITUTO. As mercadorias objeto da autuação estão enquadradas no regime de substituição tributária, quando destinadas para preparo de sorvetes, atribuindo-se ao sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do respectivo imposto, nos termos do Protocolo ICMS 20/2005. Restou comprovado que as mercadorias não foram para uso em máquina de sorvete tipo "soft", não cabendo a substituição tributária, em consonância com o Parecer nº 13.287/07 da DITRI. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 20/04/2009, exige o valor de R\$839,83, acrescido da multa de 60%, sob acusação de que o contribuinte supra deixou de proceder a retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas de mercadorias realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, através da Nota Fiscal nº 202892, conforme Termo de Apreensão e Ocorrências e documentos às fls.04 a 08.

Foram dadas como infringidas as Cláusulas Primeira, Segunda e Terceira do Protocolo ICMS nº 20/05, com aplicação da multa prevista no artigo 42, II, "e", da Lei nº 7.014/96.

O autuado, através de advogada legalmente constituída, em sua defesa às fls.13 a 26, impugnou o auto de infração com base nas seguintes razões defensivas.

Considerou equivocada a conclusão fiscal de que as mercadorias classificadas nas posições 1806 e 2106 estariam sujeitas ao regime de substituição tributária prevista no Protocolo ICMS 20/2005, dizendo que o fato das mercadorias terem a referida classificação não é condição suficiente para a caracterização dos preparados como ingredientes de fabricação industrial de sorvetes em máquinas.

Fez uma descrição dos produtos GRANULADOS E CONFEITOS; EMULSIBER; EMULSIFICANTE 74; E SIBER PÓ, e um retrospecto da legislação interestadual normatizadora da substituição tributária sobre sorvetes em máquina e acessórios, para mostrar inaplicável o Protocolo ICMS 20/2005, por entender que esta norma não se aplica aos seus produtos, porquanto estes não necessitam de tratamento térmico, nem transporte em caminhão refrigerado, nem, tampouco, servirão como base na elaboração do produto final, sorvete do tipo "soft" preparado em máquinas. Esclarece que seus produtos não teriam viabilidade técnica para utilização como preparados para serem utilizados diretamente em máquinas.

Prosseguindo, a defendente considerou ilegal a cobrança porque o acordo tributário, firmado no âmbito do CONFAZ, não foi ratificado por lei estadual. Lembra que a Constituição Federal no

artigo 150, §7º, prevê a substituição tributária, assim como o Código Tributário Nacional. Diz, também, que a Lei nº 87/1996 determinou que a adoção do regime de substituição tributária dependerá de acordo específico entre os Estados.

Ressalta a distinção entre convênios e protocolos com relação aos Estados interessados e afirma que eles não substituem a necessidade de lei estadual para que o regime vigore em determinado Estado. Acredita ser a lei estadual que definirá como o regime será adotado. Entretanto, conclui que seus produtos não se submetem ao Protocolo ICMS 20/2005 em virtude de não serem tipo "soft", apesar de a nomenclatura ser a adotada para o regime.

Frisa que o referido o protocolo não tem aplicação para seus produtos porque, em que pese estarem classificados na mesma posição fiscal daqueles sujeitos a substituição tributária, a sua utilização deve ser específica para uso em máquinas.

Esclarece que as mercadorias objeto da autuação são adquiridas também por inúmeras empresas deste e outro Estado, que atuam na área de padaria, doçaria, sorveteria e confeitaria, dentre outros. Portanto, ressalta que as mercadorias em questão podem ser utilizadas para a fabricação de outros tipos de sorvete, que não aqueles do tipo soft, e, até mesmo outros doces, pois são insumos, não sendo possível afirmar que seu destinatário o usará na fabricação de sorvete de máquina.

Cita os Pareceres 13.287/2007 e 141/2001, da SEFAZ/BA, onde foram excluídos da sistemática do regime de substituição tributária, para os preparados para outros tipos de sorvetes, bem como quaisquer "acessórios" vendidos separadamente dos sorvetes.

Transcreve nos autos o Regulamento Técnico, referente aos sorvetes preparados, publicado no Diário Oficial da União através da Portaria nº 379 que regula as características dos produtos relacionados a sorvetes e que o Protocolo ICMS nº 20/2005 teria se utilizado dos conceitos ali estabelecidos para fins de tributação dos preparados para a fabricação de sorvete de máquina.

Concluindo que os produtos objeto da autuação não podem ser classificados como preparado para fabricação de sorvete em máquina, por entender que só podem ser alcançados aqueles produtos acabados que colocados em máquinas próprias são transformados em sorvetes (tipo italiano), requer a improcedência da autuação.

Na informação fiscal às fls.65 a 67, preposto fiscal estranho ao feito, rebateu as razões defensivas argumentando que os produtos comercializados têm o código NCM de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária previsto no Protocolo 20/2005.

Observa que a Cláusula Primeira do Protocolo 20/2005, permite a interpretação de que ambos os preparados estão inseridos no regime, por conter o mesmo código NCM e a descrição dos preparados apontam para insumos na fabricação de sorvetes.

Discordou do entendimento do autuado em negar a vigência ao Protocolo 20/2005, porque não houve lei estadual ratificando-o, argumentando que para ter vigência em outro Estado os convênios não necessitam serem convalidados por lei interna, posto existirem exatamente porque a lei estadual não tem vigência extraterritorial.

Quanto ao Parecer nº 13.287/2007 da DITRI trazidos aos autos pelo defendente para justificar sua posição, não tem a mesma interpretação no seu conteúdo, isto porque, trata de assunto diverso, haja vista que a pergunta foi formulada nos seguintes termos: "Nas aquisições Pós para Sorvete, NCM 2106.9029, *revendidos para donas de casa fazerem sorvetes manualmente ou de forma rudimentar*", *sem a utilização de máquinas próprias*", não tendo, no seu entendimento, relação com o argumento desenvolvido pela defesa, pois a discussão é sobre a qualidade do adquirente - donas de casas - e a forma de preparo artesanal. Ou seja, diz que não se inclui na indagação se este preparo é insumo, ou o produto já pronto para ser revendido em máquinas.

Ao final, opina pela procedência do Auto de Infração.

Através do Processo protocolado no SIPRO sob nº 117.589/2009-7 (fls.71 e 72), o autuado expõe e pondera que:

- a) no mês de março do corrente ano, formulou Consulta Fiscal à Secretaria da Fazenda deste Estado, consulta relativa à sujeição (ou não), dos produtos classificados nas posições 1806, 1901 e 2106 à antecipação do imposto de que trata o Protocolo nº 20/2005;
- b) o parecer, com resultado favorável à sua consulta, disponibilizado em 17/07 consta na ementa: *"ICMS, Os produtos classificados nas posições 1806, 1901 e 2106 da NBMSH não destinados a processo instantâneo de transformação em máquinas de sorvete do tipo "soft" não estão sujeitos à antecipação do imposto nos termos do Protocolo ICMS 20/05"*;
- c) trata sua Impugnação exatamente da hipótese indicada pela Consulta Fiscal: a Impugnante foi autuada porque o autuante entendeu que as mercadorias classificadas nas posições 1806 e 2106, constantes da Nota Fiscal nº 202892, deveriam ter se sujeitado ao regime de substituição tributária, entendimento este rechaçado pela Secretaria da Fazenda no citado parecer, que assim se manifestou: *."os produtos fabricados pela Consulente, tais como pó aromatizante, aromas concentrados, corantes, emulsificantes, estabilizantes, coberturas para sorvete e sobremesa, xaropes, chocolates granulado, copos de massa doce e salgada, copinhos tipo biscoito, canudos de waffles não estão alcançados pelo regime de substituição tributária a produção da Consulente não é de sorvetes de máquina, nem de preparações para sorvetes de máquina, podemos responder, objetivamente, que a Consulente não se enquadra nas disposições do Protocolo nº 20/05 da NBM/SH não destinados a processo instantâneo de transformação em máquina de sorvete do tipos "soft" não estão sujeitos à antecipação do imposto nos termos do citado Protocolo ICMS"*

Pede a improcedência do procedimento fiscal.

VOTO

Versa o Auto de Infração em lide sobre a falta de retenção e recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia, de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

O ICMS foi exigido do autuado, fabricante localizado no Estado de São Paulo, na condição de sujeito passivo por substituição, por entender a fiscalização que as mercadorias especificadas na Nota Fiscal nº 202.892, objeto da autuação, quais sejam, “preparados para a fabricação de sorvetes” - de produtos com classificação fiscal 18069000 e 21069029, estão enquadradas no regime de substituição tributária, conforme o Protocolo nº 20/2005, atribuindo-lhe a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto relativo às operações subseqüentes.

Conforme Cláusula primeira do citado Convênio, nas operações interestaduais com sorvetes de qualquer espécie e com preparados para fabricação de sorvete em máquina, realizadas entre estabelecimentos localizados em seus territórios, foi atribuída ao estabelecimento industrial ou importador, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas subseqüentes saídas, realizadas por estabelecimento atacadista ou varejista.

A condição de sujeito passivo por substituição é determinada pela realização pelo contribuinte de operações interestaduais com as mercadorias a que se referem os respectivos Convênios ou Protocolos, sendo responsável pela retenção e recolhimento do imposto em favor do Estado destinatário.

Desta forma, nas operações interestaduais com mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, as operações reger-se-ão pelas normas previstas em Acordos, Protocolos, e Convênios, nos termos do artigo 9º da Lei Complementar nº 87/96.

Logo, a tese defensiva de que não se aplicaria ao presente caso o Protocolo ICMS 20/2005, porque as regras nele estabelecidas não foram recepcionadas pelo Regulamento do ICMS da Bahia, não

há como prosperar, uma vez que a obrigatoriedade de efetuar a substituição tributária sobre os produtos em questão foi inserida no RICMS/97 através do Decreto nº 10.333 de 24/04/2007, efeitos a partir de 01/05/2007, inclusive consta no Item 19 do Anexo 86 do RICMS/97.

Para ilustrar, transcrevo os dispositivos abaixo que tratam da matéria.

“Art. 370. Nas operações interestaduais, a substituição tributária reger-se-á conforme o disposto nesta subseção e nos convênios e protocolos (Anexo 86) para esse fim celebrados entre a Bahia e as demais unidades da Federação interessadas (Conv. ICMS 81/93).”

(...)

Art. 373. Nas operações interestaduais entre Estados signatários de convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto pelo regime de substituição tributária, é atribuída ao remetente a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto em favor da unidade federada destinatária, na condição de sujeito passivo por substituição (Conv. ICMS 81/93).”

Conforme se vê da leitura dos dispositivos regulamentares acima transcritos, que recepcionaram as disposições dos Convênios e Protocolos, as operações interestaduais relativas à substituição tributária são regidas conforme o disposto nestes dispositivos regulamentares e nos Convênios e Protocolos para esse fim celebrados entre a Bahia e as demais unidades da Federação interessadas.

Para elidir a acusação fiscal, em síntese, o argumento do sujeito passivo se resume que a mercadoria de que cuida a lide não está sujeita à substituição tributária, por se tratar de insumo para a produção de sorvetes e, não, preparados para a fabricação de sorvetes tipo "soft" ou de máquina.

O cerne da questão reside no fato de se determinar se as mercadorias objeto da lide se enquadram no na Cláusula primeira, § 1º, II, do Protocolo ICMS 20/2005, que reza *in verbis*:

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com sorvetes de qualquer espécie e com preparados para fabricação de sorvete em máquina, realizadas entre estabelecimentos localizados em seus territórios, fica atribuída ao estabelecimento industrial ou importador, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nos termos e condições deste protocolo, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido pelas subseqüentes saídas, realizadas por estabelecimento atacadista ou varejista.

§ 1º O disposto nesta cláusula aplica-se:

.....

II - aos preparados para fabricação de sorvete em máquina, classificados nas posições 1806, 1901 e 2106 da NCM/SH.

Em que pese constar na nota fiscal objeto da autuação à fl.08, que os produtos estão descritos como “CHOC.GRANULADO...” “EMULSIBER...” “EMULSIFICANTE...” “SIBER PÓ...” e “STARMIX NEUTRO...”, classificados nas posições 18069000; 21069090; e 21069029, respectivamente, contudo, o autuado havia formulado consulta à DITRI da SEFAZ/Ba, indagando se haveria incidência da substituição tributária do ICMS, nas aquisições de Pós para sorvete, NCM 2106.9029, "revendidos para donas de casa fazerem sorvetes manualmente ou de forma rudimentar", sem a utilização de máquinas próprias, cuja resposta através do Parecer nº 13.287/1007, de lavra da Drª Sônia Maria Afonso Lima Silva (fls.55/56), transcrevo-o abaixo:

“Da análise da questão apresentada, ressaltamos em princípio que a aplicabilidade do regime

de substituição tributária do ICMS, prevista no RICMS-BA/97, art. 353, II, item 8.1, abaixo transcrito, pressupõe, necessariamente, que a destinação das mercadorias adquiridas pelo contribuinte seja a efetiva comercialização/revenda para a fabricação de sorvetes em máquinas.

"Art. 353. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subseqüentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado:

II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias abaixo relacionadas, exceto na hipótese de já tê-las recebido com o imposto antecipado:

8.1 - sorvetes, picolés e preparados para fabricação de sorvetes em máquinas - NCM 2105,00 e 2106.90;"

Entende esta DITRI/GECOT que, para que ocorra a incidência da Substituição Tributária de que trata o art. 353, inciso II do RICMS-BA, necessário se torna que haja coincidência entre as características da mercadoria comercializada e as descritas no sub-item, no caso o 8.1. Entretanto há de se considerar ainda, além da coincidência da nomenclatura e do Código NCM, que a destinação do preparado para sorvete seja a fabricação do sorvete em máquinas.

Ressalte-se, que, embora o código da NCM não esteja completo na norma tributária, com todos os seus Algarismos, conclui-se que todas as subposições ou sub-itens referentes àquele produto apresentam o mesmo tratamento tributário, desde que a descrição do produto corresponda ao estatuído na norma tributária, haja vista que quando a intenção do legislador é restringir a norma a determinado subgrupo, o dispositivo traz o detalhamento da subposição, caso contrário, apresenta a classificação mais genérica,

Assim, fundamentados na legislação supra, concluímos que, como o pó para sorvete adquirido pela Consulente não apresenta característica de insumo para produção industrial, já que será comercializado no varejo para o preparo caseiro de sorvetes, sem a utilização de máquinas, o entendimento é de que, nesta situação, não sofrerá o tratamento tributário da substituição do imposto na forma prevista no art. 353 do RICMS-BA.

Nessa hipótese, está a consulente desobrigada de efetuar o recolhimento do ICMS devido por substituição tributária a que se refere o dispositivo supracitado, entretanto deverá recolher o imposto devido por antecipação parcial nas aquisições interestaduais."

Assim, no caso específico de cuida este processo, tendo em vista que o adquirente das mercadorias exerce a atividade de comércio varejista de produtos alimentícios, conforme consta no INC – Informações do Contribuinte na SEFAZ, e portanto, não havendo prova de que se destinaram para a **fabricação de sorvete em máquinas**, com base no parecer acima transcrito, que concluiu que as mercadorias, nessa situação, não devem sofrer o tratamento tributário da substituição tributária, concluo pela insubsistência do auto de infração.

Ante o exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração **nº 232893.0427/09-2**, lavrado contra **KERRY DO BRASIL LTDA.**

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de outubro de 2009.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO - JULGADOR

FRANCISCO ATANASIO DE SANTANA – JULGADOR