

A. I. N° - 161455.0013/09-5
AUTUADO - 2H IND. COM. LTDA.
AUTUANTE - YARA MENDES NETTO DOS SANTOS
ORIGEM - IFMT METRO
INTERNET - 26. 07. 2010

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0189-01/10

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO E DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. A obrigatoriedade de retenção e recolhimento do imposto pelo remetente na forma do Protocolo ICMS n° 20/05, aplica-se apenas ao sorvete e as preparações das posições da NCM 1806, 1901 e 2106.90, utilizadas no preparo de sorvete instantâneo em máquinas do tipo soft, servido diretamente ao consumidor final. Rejeitada a arguição de nulidade. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 07/08/2009, imputa ao autuado o cometimento de infração à legislação do ICMS, decorrente de falta de retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia, em agosto de 2009, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 4.046,43, acrescido da multa de 60%. Consta na “Descrição dos Fatos” se referir a mercadorias enquadradas no Protocolo n. 20/05, oriundas de Estado signatário (Sergipe) acobertadas pelas Notas Fiscais n°s 1719 e 1839. Consta ainda no Termo de Apreensão n°. 301762(fl. 04), se tratar de preparados para fabricação de sorvetes.

O autuado apresentou defesa às fls. 49 a 52, esclarecendo inicialmente que tem por objeto social a industrialização e comercialização de matéria-prima para alimentos, e que fornece regularmente para clientes localizados no Estado da Bahia matérias-primas destinadas à fabricação de sorvete.

Invoca o Protocolo n. 20/2005, cuja adesão pelo Estado da Bahia ocorreu através do Protocolo n°.08/07, reproduzindo a Cláusula primeira, §1º, I e II.

Diz que os preparados para sorvete em máquinas são produtos acabados, de preparações compostas homogeneizadas, próprias para fabricação de sorvetes em máquinas específicas e consumo imediato, sorvetes pré-preparados, expresso, do tipo “sorvete italiano”, “sorvete em massa”.

Afirma que não se pode confundir preparados para sorvete com matérias-primas constituídas de aditivos alimentares utilizados na industrialização de sorvete, sendo a confusão do inciso II, do §1º da cláusula primeira recorrente, devido a indicação no texto da classificação fiscal nas posições 1806,1901e 2106 da NCM.

Salienta que os produtos industrializados e comercializados pela empresa se constituem de aditivos alimentares utilizados na industrialização de sorvete, sendo apenas matérias-primas que serão utilizados com outros produtos diversos para elaboração e industrializã

Sustenta que nenhum produto da empresa pode ser considerado um preparado para sorvete em máquina, pois não são suficientes para a preparação de sorvete isoladamente.

Evoca e reproduz a definição dada pelo Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa dos termos “preparado” e “matéria-prima”, para afirmar que preparados são adjetivos de coisas/objetos/produtos feitos, prontos, em condições de fazer algo. Já matérias-primas são coisas/objetos/produtos que se encontram em estado bruto, que se utiliza no fabrico de alguma coisa.

Aduz que se trazendo a definição para a presente lide, conclui-se que preparado para sorvete em máquina são produtos acabados que colocados em máquina própria estão aptos para produzir o sorvete. Por sua vez, matérias-primas são produtos que têm a necessidade de serem acrescidos de outros produtos para industrialização de sorvete.

Frisa que a dúvida recorrente do Protocolo nº 20/05, diz respeito aos “preparados para fabricação de sorvete em máquina”, previsto no inciso II, do §1º da cláusula primeira, sendo que o inciso II não trata de matéria-prima para fabricação de sorvete, destinado às indústrias de sorvete, mas sim às preparações destinadas ao consumo imediato.

Alega que, apesar de o inciso II do §1º da cláusula primeira fazer referência aos preparados para fabricação de sorvetes em máquina classificados nas posições 1806,1901 e 2106 da NCM, não se pode considerar toda e qualquer mercadoria classificada nessas posições como sujeita ao regime de substituição tributária nos moldes do Protocolo ICMS nº20/2005.

Diz que a classificação fiscal 2106 trata de “preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas em outras posições”, sendo que a 2106.90 enquadra “outras preparações”. Esclarece que classifica as suas matérias-primas para indústria de sorvete no item 2106.90, isto é, “pós”, inclusive com adição de açúcar ou outro edulcorante, para fabricação de pudins, cremes, sorvetes, flans, gelatinas ou preparações similares”. Frisa que industrializa matérias-primas para indústria de alimentos, sendo justificável a classificação na posição 2106.90 da NCM, por se tratar de produtos obtidos através de preparações químicas e também por não se encontrar outra classificação onde possa se enquadrar os produtos.

Reitera que apesar de a redação do inciso II do §1º da cláusula primeira ser muito falha por não definir claramente o que são preparados para sorvete em máquina e utilizar uma classificação genérica, a correta interpretação do referido dispositivo tem que observar que o Protocolo visa submeter ao regime de substituição tributária as operações com sorvete e nunca as operações com matéria-prima. Manifesta o entendimento de que inexistente qualquer intenção do referido Protocolo em tributar, pelo regime de substituição tributária, as matérias-primas destinadas a industrialização de sorvete, sendo claro que o seu objeto trata de operações com sorvete.

Assevera que os produtos constantes das notas fiscais arroladas na autuação são matéria-prima para a industrialização de sorvete e não preparados para sorvete em máquina, conforme amplamente fundamentado, não havendo como responsabilizar a empresa por substituição tributária de mercadorias constituídas de matéria-prima, pois não são sorvetes, nem tampouco preparados para sorvete.

Conclui requerendo a nulidade do Auto de Infração por não estarem as mercadorias objeto da autuação, sujeitas ao regime de substituição tributária.

A autuante prestou informação fiscal às fls. 70 a 73, na qual contesta os argumentos defensivos, afirmando que os produtos comercializados pelo autuado estão sujeitos ao regime de substituição tributária, tendo em vista que o Protocolo 20/2005 traz uma definição abrangente sobre quais os produtos estão sujeitos a esta sistemática de tributação, nas aquisições realizadas por contribuintes localizados em Estados signatários do referido protocolo, ou seja, posição 1806, 1901 e 2106. Afirma que as disposições contidas no texto cunho exemplificativo, mas sim taxativo, exaustivo.

Diz que os critérios a serem observados para a determinação da substituição tributária em relação à mercadoria são a correta classificação no código da NCM e que o produto também esteja alcançado pela descrição contida neste mesmo subitem e que esta deverá ser suficiente para alcançar a mercadoria.

Assevera que da leitura do Protocolo se depreende que ele alcança os pós ou preparados, compreendendo todos aqueles utilizados na preparação final do sorvete. Diz que os preparados para fabricação de sorvete em máquina são produtos já acabados que, colocados em máquinas e adicionados com água ou leite, resulta no sorvete para consumo imediato.

Invoca o art. 371 do RICMS/BA, para sustentar que o autuado é responsável pela retenção e recolhimento do imposto devido por substituição tributária, tendo em vista que o Estado de Sergipe é signatário do multicitado protocolo.

Finaliza mantendo a autuação.

Intimado o contribuinte para conhecimento da informação fiscal, este se manifestou às fls. 80 a 82, afirmando que o autuante tenta apenas justificar a autuação com as suas legações.

Invoca o Parecer GECOT//DITRI n. 17065/2009, referente à resposta dada em processo de consulta formulada pela empresa Duas Rodas Industrial Ltda., empresa sócia majoritária da empresa Duas Rodas Nordeste Indústria de Alimentos Ltda., onde diz que foi reconhecido que os produtos listados na consulta, que são idênticos aos produtos objeto da autuação, constituem-se de matéria-prima do tipo aditivos alimentares a serem utilizados na industrialização de sorvete e não são alcançados pelo regime de substituição tributária do Protocolo ICMS nº.20/05, conforme cópia que anexa à fl. 102.

Salienta que o referido parecer reconhece, também, que os produtos descritos como preparados para fabricação de sorvete em máquina das posições 1806, 1901 e 2106.90 são apenas as preparações destinadas a fabricação de sorvete instantâneo em máquina do tipo soft, servido diretamente ao consumidor.

Além das razões acima esposadas, reitera em todos os seus termos a defesa inicial, para requerer a nulidade do Auto de Infração.

VOTO

Versa o Auto de Infração em lide sobre o cometimento de infração à legislação do ICMS imputada ao autuado, decorrente da falta de retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia de mercadorias – preparados para sorvete -, enquadradas no Protocolo n. 20/05, oriundas do Estado Sergipe.

Inicialmente, verifico que o Auto de Infração foi lavrado em conformidade com as disposições do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99, especialmente o seu art. 39, inexistindo qualquer ofensa aos princípios do devido processo legal e da ampla defesa, portanto, vício que inquine de nulidade o lançamento, incorrendo quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do mesmo Diploma regulamentar processual, motivo pelo qual não acolho a nulidade argüida.

Do exame das peças que compõem o presente processo, vejo que o cerne da questão está em se determinar se as mercadorias objeto da autuação, no caso, preparados para sorvete, estão ou não alcançadas pelo regime de substituição tributária na forma do Protocolo nº 20/05, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com sorvetes e com preparados para fabricação de sorvete em máquina.

Estabelece o Protocolo n. 20/2005 em sua cláusula primeira, §1º, inciso II, o seguinte:

“Cláusula primeira Nas operações interestaduais com e com preparados para fabricação de sorvete em máquina, realizadas localizados em seus territórios, fica atribuída ao estabelecimento indu

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.”

Alega o impugnante que descabe a exigência fiscal, pois não se pode confundir preparados para sorvete com matérias-primas constituídas de aditivos alimentares utilizados na industrialização de sorvete, sendo a confusão do inciso II, do §1º da cláusula primeira recorrente, devido a indicação no texto da classificação fiscal nas posições 1806, 1901 e 2106 da NCM.

Já a autuante entende que a exigência é cabível, pois o Protocolo alcança os pós ou preparados, compreendendo todos aqueles utilizados na preparação final do sorvete, sendo os preparados para fabricação de sorvete em máquina, produtos acabados que, colocados em máquinas e adicionados com água ou leite, resulta no sorvete para consumo imediato.

Nos termos do art. 355, inciso III do RICMS/BA, abaixo reproduzido, descabe a retenção ou antecipação do imposto, quando a mercadoria se destinar a estabelecimento industrial, para utilização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem:

“Art. 355. Não se fará a retenção ou antecipação do imposto nas operações internas, nas aquisições de outra unidade da Federação ou do exterior e nas arrematações de mercadorias importadas e apreendidas ou abandonadas, quando a mercadoria se destinar:

(...)

III - a estabelecimento industrial, inclusive microempresa e empresa de pequeno porte que se dediquem à atividade industrial, para utilização como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem;”

No presente caso, constato que o autuante manifesta o entendimento de que todos os produtos comercializados pelo autuado estão sujeitos ao regime de substituição tributária, tendo em vista que o Protocolo 20/05 traz uma definição abrangente sobre quais os produtos estão sujeitos a esta sistemática de tributação, nas aquisições realizadas por contribuintes localizados em Estados signatários do referido protocolo, ou seja, os produtos classificados na posição 1806, 1901 e 2106, sendo as disposições contidas no texto do citado pacto de cunho taxativo e não exemplificativo.

Não coaduno com tal entendimento, haja vista que nos termos do art. 355, III do RICMS/BA, acima transcrito, descabe a retenção ou antecipação tributária quando a mercadoria se constituir em matéria-prima ou produto intermediário, cujo processo produtivo resultará em espécie nova. Assim sendo, não poderia o Protocolo 20/05 ter o caráter taxativo para exigir a retenção do imposto quando a operação de saída dos referidos produtos for destinada ao processo produtivo do adquirente. Vale dizer que o autuado encontra-se obrigado a efetuar a retenção do ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição, apenas quando efetuar venda dos produtos acabados, sorvete e preparados para fabricação de sorvete em máquina, que serão comercializados pelo adquirente para consumidor final.

Nesse sentido, ratifico plenamente os termos da resposta dada pela GECOT/DITRI, no processo de consulta acostado pelo impugnante às fls. 80 a 82, Parecer GECOT/DITRI n. 17065/2009, cuja matéria é idêntica a tratada no Auto de Infração em exame.

No mencionado parecer consta em partes do texto o seguinte:

(...)

A questão foi levantada pela empresa em decorrência da interpretação e do alcance do Protocolo ICMS 20/05, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com sorvetes e com preparados para fabricação de sorvete em máquina classificados nas mesmas posições da NCM.

A dúvida relaciona-se com a expressão "preparados para a fabricação de sorvetes em máquina" constante do referido Protocolo, bem como no próprio RICMS, art. 353, II, subitem 8.1, que, no entendimento da consulente, refere-se a preparações homogeneizadas, próprias para a fabricação de sorvetes em máquinas específicas para consumo imediato, sorvetes pré-preparados, do tipo "sorvete italiano" ou "sorvete em massa", conhecidos no mercado como "sorvete soft". Estas preparações não dependem de um processo industrial para se transformarem em sorvete, pois estariam prontas para comercialização após um simples processo de congelamento em equipamento apropriado.

RESPOSTA

A idéia geral da técnica de tributação que denominamos "substituição tributária" é de que inicialmente não seria aplicada a produtos que sejam preferencialmente utilizados como matéria-prima. O RICMS/BA em seu art. 355, III, dispõe de forma expressa que não se aplica esta técnica quando a mercadoria se destinar a estabelecimento industrial para utilização como matéria-prima.

Observamos, como já o fizera a Gerência de Substituição Tributária, que para uma determinada mercadoria ser enquadrada no regime da substituição tributária há necessidade de que a mesma esteja prevista em lei que traz inclusive, a respectiva classificação fiscal.

Entendemos também que quando a legislação relaciona os produtos descritos como preparados para fabricação de sorvete em máquina das posições 1806, 1901 e 2106.90, não significa que todos as preparações destas posições da NCM estejam sujeitas a substituição tributária, atingindo apenas as preparações destinadas a fabricação de sorvete instantâneo em máquinas do tipo soft, servido diretamente ao consumidor.

Concluimos que produtos fabricados pela Consulente, listados e ressaltados às fls. 28 a 38, por constituírem-se em matéria-prima do tipo aditivos alimentares e serem utilizados na industrialização de sorvetes não estão alcançados pelo regime da substituição tributária."

Importante reiterar que na aplicação das disposições do Protocolo 20/05, a obrigatoriedade pela retenção e recolhimento do ICMS aplica-se apenas ao sorvete e as preparações das posições da NCM 1806, 1901 e 2106.90, utilizadas no preparo de sorvete instantâneo em máquinas do tipo soft, servido diretamente ao consumidor e não a qualquer produto – preparações.

Diante do exposto, considero insubsistente a infração.

Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 161455.0013/09-5, lavrado contra **2H IND. COM. LTDA.**

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de julho de 2010.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - JULGADOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA - JULGADOR