

**PROCESSO** - A. I. Nº 207457.0005/12-9  
**RECORRENTE** - MOGIANA ALIMENTOS S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JF nº 0071-03/13  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 01.10.2013

### 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0369-13/13

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. **a)** FALTA DE RETENÇÃO. As operações de venda de rações para animais domésticos destinadas a contribuinte localizado no Estado da Bahia estão sujeitas à substituição tributária e antecipação total do ICMS de acordo como o Protocolo ICMS/26/04. **b)** IMPOSTO RETIDO A MENOS. Tendo efetuado o recolhimento a menos o contribuinte sujeita-se à correção do valor acrescido da multa pecuniária pela infração. Infrações não elididas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão de Primeira Instância que julgou Procedente o Auto de Infração, referente à exigência do ICMS no valor de R\$ 31.849,33, acrescido da multa de 60% prevista no artigo 42 inciso II “e” da Lei nº 7.014/96, em razão das seguintes infrações:

*Infração 01 – Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia contrariando o Protocolo ICMS 26/04 que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com rações para animais domésticos – o contribuinte deixou de fazer a devida retenção e recolhimento do ICMS ST para produtos classificados na posição 2309 da NBM/SH, em operações para a Bahia.*

*Infração 02 – Procedeu a retenção a menos do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia contrariando o Protocolo ICMS 26/04 que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com rações para animais domésticos – o contribuinte deixou de fazer a devida retenção e recolhimento do ICMS ST para produtos classificados na posição 2309 da NBM/SH, em operações para a Bahia.*

A Decisão de Primeira Instância reconheceu a procedência da autuação sob os seguintes fundamentos:

*“O fulcro da autuação cinge-se a interpretação do que sejam “rações para animais domésticos” ou simplesmente o que são “animais domésticos” para os efeitos do Protocolo ICMS 26/04. Esta norma complementar dispõe sobre a substituição tributária nas operações com “rações para animais domésticos”. O que aparentemente não traria maiores dificuldades para sua caracterização mostra-se em algumas hipóteses ainda um tanto nebuloso. Senão vejamos: a Sra. Autuante entendeu que um “alimento completo e balanceado, destinado para pássaro preto, sabiá e trica – ferro (pixaro) conforme direcionado na própria embalagem do produto” estaria enquadrada no conceito de “ração” e que os pássaros confinados em gaiolas dentro das residências seriam animais domésticos. Por outro lado o contribuinte aduz em seu favor como vimos, que “os pássaros são caracterizados como animais silvestres e não domésticos”. Para, digamos, sem trocadilho, alimentar a discussão, ele cita a legislação do Estado do Piauí, um dos signatários do citado Protocolo, que ao inserir em sua legislação esta norma, incluiu uma espécie de complemento restringindo-a a “rações tipo “pet” para animais domésticos, assim entendidas aquelas destinadas à alimentação de cães e gatos. (Art. 1140.III, v do RICMS/PI).*

*Assiste razão ao contribuinte quando afirma que o Protocolo tem como “finalidade harmonizar o entendimento legislativo entre os estados da federação” não devendo haver em princípio divergências discrepantes entre o entendimento comercial e tributário dos entes participantes.*

*Ocorre que a adição posta pela legislação piauiense foi feita por sua conta e ordem não integrando-se ao texto normatizado pelas demais unidades da federação signatárias do mencionado Protocolo.*

*Cabe-nos então interpretarmos o texto trazendo à baila o entendimento determinado pelo senso comum que entende, salvo melhor juízo, que os pássaros em condições de serem alimentados por este “alimento completo e balanceado” são aqueles que estão confinados em residências, pois como colocou a Sra. Autuante os “animais silvestres dispensam o fornecimento do alimento/ração balanceadas para sua sobrevivência, vez que os mesmos a buscam na natureza”*

*Entendemos e neste sentido votamos, que as operações de venda de rações para animais domésticos, entre eles os pássaros confinados, quando destinadas a contribuinte localizado no Estado da Bahia estão sujeitas à substituição tributária e antecipação total do ICMS de acordo como o Protocolo ICMS/26/04. Como o autuado efetuou o recolhimento do ICMS deve sujeitar-se ao pagamento do imposto acrescido da multa pecuniária pela infração. Auto de Infração procedente.”*

Inconformado, o contribuinte interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário contra a Decisão de primeira instância, reiterando os mesmos argumentos já aduzidos na impugnação, quais sejam:

- 1. Que discorda do tratamento que visa igualar, pela zelosa auditora, a necessária e existente diferenciação entre produtos destinados aos animais domésticos e animais silvestres, diferenciação esta que afeta a tributação de cada produto, aduzindo que o produto discutido em tela denominado Gorjeio é um alimento completo e balanceado, destinado para pássaro preto, sabiá e trica-ferro(pixaro) conforme direcionado na própria embalagem do produto, aduzindo que os pássaros são caracterizados como animais silvestres e não domésticos.*
- 2. Que pelo fato do homem viver rodeado de pássaros, é comum o entendimento, muitas vezes equivocado, de imaginarmos que pássaros são animais domésticos assim como cães e gatos, pelo que cita a legislação do estado do Piauí como exemplo de Estado que classificou em sua legislação a limitação de animais domésticos a cães e gatos, reconhecendo tacitamente que os pássaros destinatários ao alimento Gorjeio se tratam de animais silvestres (sic)*
- 3. Que a ampliação interpretativa, levada à cabo pelo fisco baiano, além de inovadora, é contrária ao que fora determinado em lei, gerando, consequentemente, insegurança jurídica à impugnante e aos demais empresários que visam realizar suas atividades, cumprindo com suas obrigações tributárias.*
- 4. Que ao se tratar do mesmo convênio ICMS, cuja finalidade é harmonizar o entendimento legislativo entre os estados da federação, não pode haver divergências tão discrepantes entre o entendimento comercial e tributário dos entes participantes, citando, para tanto, o Dec. 13.500, Art. 1.140, Inciso III do Estado do Piauí, onde consta: Art. 1.140. Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária as operações com as seguintes mercadorias e as prestações de serviço: III- Outros produtos: v) rações tipo “pet” para animais domésticos, assim entendidas aquelas destinadas à alimentação de cães e gatos (Protocolo ICMS 26/04).”*

Dispensado o Parecer da Douta Procuradoria do Estado, nos termos do art. 136 do RPAF/99 e, estando o feito devidamente instruído, foi incluído em pauta para julgamento.

## VOTO

No presente Auto de Infração está se exigindo o pagamento do ICMS devido em razão da venda de mercadorias sujeitas a regime de substituição tributária, nos termos do Protocolo ICMS 26/04, abaixo transcrito:

*Cláusula primeira: Nas operações interestaduais com rações tipo “pet” para animais domésticos, classificadas na Posição 2309 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado - NBM/SH, praticadas entre contribuintes situados nos Estados signatários, fica atribuída ao contribuinte industrial ou importador, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, relativo às operações subsequentes ou à entrada destinada a consumo do destinatário. (grifei)*

Diante de tal imputação, o recorrente discute o enquadramento do produto denominado “Gorjeio” ou “alimento completo e balanceado, destinado para pássaro preto, sabiá e trica – ferro (pixaro)”, conforme embalagem constante nas fls. 94. Segundo o apelante, tal produto não

poderia ser enquadrado no regime de substituição tributária instituído pelo Protocolo ICMS 26/04, pois se destina à alimentação de animais silvestres, enquanto o referido Protocolo disciplina apenas as operações envolvendo “rações para animais domésticos”.

Logo de início, registro a dificuldade em analisar o tema proposto, conquanto o Protocolo ICMS 26/04 utiliza uma nomenclatura não prevista nas normas técnicas aplicáveis. Cumpre registrar que texto da cláusula primeira do aludido Protocolo, ao estabelecer o regime de substituição tributária para determinadas mercadorias, utiliza uma expressão aparentemente restritiva, qual seja: “*Nas operações interestaduais com rações tipo “pet” para animais domésticos, classificadas na Posição 2309*”, ficando claro que, ao pormenorizar as rações como sendo “tipo pet para animais domésticos”, obviamente impossibilita a extensão da substituição tributária para outros tipos de ração eventualmente existentes.

Entretanto, a terminologia adotada (“tipo pet para animais domésticos”) não está literalmente prevista na posição 2309 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado - NBM/SH mencionada no próprio Protocolo. Em verdade, a posição 2309 da NBM prevê uma série de subdivisões que envolvem os mais diversos tipos de alimentos para animais em geral, sequer existindo menção à “animais domésticos” ou “ração do tipo pet”. Vejamos transcrição de trecho da NBM relativo à posição 2309:

2309.10.0100	BOLACHAS E BISCOITOS,P/ALIMENTAÇÃO DE CAES E GATOS
2309.10.9900	ALIMENTOS P/CÃES/GATOS,EXC.BOLACHAS/BISCOITOS
2309.90.0100	PREPARACOES FORRAGEIRAS C/MELAÇO/ETC.P/ALIM.DE ANIMAIS
2309.90.0200	ALIMENTOS COMPOSTOS COMPLETOS,P/ALIMENTAÇÃO DE ANIMAIS
2309.90.0301	COMPLEM.NUTRITIVO DE AMINOAC/VEGETAIS,P/ALIM.DE ANIMAIS
2309.90.0302	COMPLEM.NUTRITIVO DE AMINOAC/SAIS/ETC.P/ALIM.DE ANIMAIS
2309.90.0399	QQ.OUT.COMPLEM.C/SUBST.ORGAN/INORG.P/ALIM.DE ANIMAIS
2309.90.0401	MISTURA CONCENTR.DE RESIDS.DE PEIXES,P/FABR.ALIM.ANIMAL
2309.90.0402	CONDIMENTOS N/ACUCAR,P/FABR.DE ALIM.COMPLEM.DE ANIMAIS
2309.90.0403	ADITIVO DE CASCA OVO/ETC.LIOFILIZADO,P/FABR.ALIM.ANIMAL
2309.90.0499	QQ.OUT.PREPAR.P/FABR.DE ALIMENTAÇÃO COMPLEM.DE ANIMAIS
2309.90.0499	QQ.OUT.PREPAR.P/FABR.DE ALIMENTAÇÃO COMPLEM.DE ANIMAIS
2309.90.0501	OUTS.PREPARACOES ALIMENTÍCIAS,P/CÃES E GATOS
2309.90.0502	PREPARACOES ALIMENTÍCIAS,P/AVES E PEIXES
2309.90.0503	BOLACHAS E BISCOITOS,P/ALIMENTAÇÃO DE OUTS.ANIMAIS
2309.90.0601	SAIS MINERALIZADOS,P/BOVINOS E OVINOS
2309.90.0602	ISCAS P/PESCA,C/RESIDS.DE QUEIJO/FARINHA DE TRIGO/SEBO
2309.90.9900	OUTS.PREPARAÇÕES P/ALIMENTAÇÃO DE ANIMAIS
2309.90.9900	OUTS.PREPARAÇÕES P/ALIMENTAÇÃO DE ANIMAIS

Diante da falta de critérios legais, recorri inicialmente ao Dicionário Aurélio (<http://www.dicionariodoaurelio.com/>) para compreender melhor os conceitos postos em debate, donde verifiquei o seguinte:

*Doméstico: adj. Relativo a casa ou a família; familiar: economia doméstica. // Animais domésticos, os que vivem e se criam em casa habitada por gente, como os cães e gatos; manso.*

*Silvestre: adj. Coberto de silvas. / Diz-se da vegetação que medra espontaneamente, que não precisa ser cultivada pelo homem; selvagem, selvático; bravio.*

Demais disso, a legislação sobre crimes ambientais, em especial o art. 29, §3º, da Lei 9.605/98, traz o conceito de espécimes da fauna silvestre como sendo:

*§ 3º São espécimes da fauna silvestre todos aqueles pertencentes às espécies nativas, migratórias e quaisquer outras, aquáticas ou terrestres, que tenham todo ou parte de seu ciclo de vida ocorrendo dentro dos limites do território brasileiro, ou águas jurisdicionais brasileiras.*

É importante esclarecer que, segundo a legislação do IBAMA, os animais silvestres podem eventualmente ser submetidos ao confinamento no ambiente doméstico, conforme artigo 9º da Lei nº. 5197/67, *in verbis*:

*Art. 9º Observado o disposto no artigo 8º e satisfeitas as exigências legais, poderão ser capturados e mantidos em cativeiro, espécimes da fauna silvestre.*

Portanto, observo que a definição do animal em doméstico ou silvestre é irrelevante para fins de classificação da ração produzida para alimentá-lo, pois ambos podem viver confinados no ambiente doméstico. Demais disso, não vejo porque produzir industrialmente alimentos para animais que não estejam no ambiente doméstico, já que os silvestres, quando inseridos no seu habitat, não dependem de qualquer interferência antrópica para se alimentar. Inclusive, analisando os subitens da posição 2309 da NBM, noto que todos os alimentos ali indicados estão relacionados a animais que vivem normalmente confinados (independente da celeuma em torno de serem silvestres ou domésticos).

A partir de tais considerações, entendo que a cláusula primeira do Protocolo ICMS 26/04, ao restringir a ração do “*tipo pet*”, pretendia, em verdade, limitar a regra de substituição tributária às rações destinadas a “animais de estimação”, independente de serem domésticos ou silvestres, vez que a expressão “*pet*”, oriunda da língua inglesa, é normalmente relacionada aos animais que vivem no ambiente doméstico como companhia para a família, tais como cães, gatos, peixes, pássaros, etc. Segue transcrição do significado para “*pet*” no Dicionário de Cambridge (<http://dictionary.cambridge.org/us/dictionary/american-english/>):

*PET: an animal that is kept in the home as a companion and treated affectionately: She has several interesting pets, including a couple of snakes. (tradução livre: animal que é mantido em casa como companhia e tratado com afeição)*

Nesse sentido, as regras do Protocolo estariam fora do alcance dos animais que não podem ser enquadrados como “*pet*”, tais como bovinos, ovinos, caprinos, etc., que malgrado estejam confinados e possam ser enquadrados como “domesticados”, não são comumente tratados como animais de estimação.

Penso que a interpretação proposta no parágrafo anterior é a mais razoável, pois separa produtos destinados ao consumidor final (o dono de animais de estimação) daqueles produtos que funcionam como verdadeiros insumos na criação de animais de corte e são destinados ao produtor rural.

Assim, o produto objeto da lide, por ser destinado a alimentação de pássaros criados em cativeiro, como animais de estimação (“*pet*”), estão submetidos às regras de substituição tributária previstas no Protocolo ICMS 26/04.

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, homologando a Decisão de primeira instância.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 207457.0005/12-9, lavrado contra **MOGIANA ALIMENTOS S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 31.849,33**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de setembro de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

LEONARDO BARUCH MIRANDA DE SOUZA – RELATOR

ANGELI MARIA GUIMARÃES FEITOSA – REPR DA PGE/PROFIS