

A. I. Nº - 232532.0426/12-8
AUTUADO - CIA INDUSTRIAL DE ALIMENTAÇÃO TRADING COMPANY
AUTUANTE - EVANDRO CESAR CORDEIRO LISBOA
ORIGEM - IFMT/METRO
INTERNET - 10.09.2013

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0174-02/13

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 só estão enquadradas no regime de substituição tributária, quando destinadas para preparo de sorvetes em máquinas, atribuindo-se ao sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do respectivo imposto, nos termos do Protocolo ICMS 20/2005. Não restou comprovado nos autos que as mercadorias foram adquiridas para uso em máquina de sorvete tipo “soft”, não cabendo, assim, a substituição tributária, em consonância com o Parecer nº 17.065/09 da DITRI. A previsão do acordo interestadual encontra ressonância na legislação interna deste Estado, pois, nos termos do inciso III do art. 355 do RICMS, não se faz a retenção do imposto quando a mercadoria se destina a estabelecimento industrial para utilização como insumo. Não há portanto previsão legal para que se atribua ao autuado a obrigação pela retenção do imposto na situação em exame. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 16/04/2012, exige ICMS, no valor histórico de R\$6.925,00, acrescido da multa de 60%, sob acusação de que o contribuinte supra deixou de proceder à retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas de mercadorias realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia.

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

O autuado impugnou o lançamento tributário mediante procurador legalmente constituído, fls. 27 a 38 com base nas seguintes razões defensivas.

Alega ilegitimidade passiva, invocando o Protocolo 20/2005, reproduzindo a Cláusula primeira, § 1º, II, argumentando que para que um determinado produto se enquadre no regime de substituição tributária, deverá possuir a NCM e a descrição do produto de acordo com a norma vigente.

A esse propósito, mencionar Parecer nº 09212/2012 de 24/04/2012 exarado pela Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia em consulta feita pelo contribuinte sobre alcance de produto pelo regime de substituição tributária:

“Inicialmente, cumpre esclarecer que uma mercadoria se encontra enquadrada no regime de substituição tributária quando existe a coincidência entre as características das mercadorias e os atributos descritos na norma legal, de forma que a mercadoria envolvida na operação apresente denominação e classificação fiscal (código NCM) coincidentes com a aquelas especificadas pelo legislador”

Ressalta que no caso em tela, embora o produto da marca Nucita apresente a NCM 1901 1090, a descrição do produto **“creme sabor chocolate leite e avelãs”** não corresponde a descrição relacionada no Protocolo 20/05 “preparados para fabricação de sorvete”, e assim não se enquadra na substituição tributária, visto que a condição descrita no referido protocolo é que a mercadoria seja destinada ou utilizada para fabricação de sorvetes, o que não é o caso.

Assegura que o autuado industrializa basicamente cremes de diversos sabores que se destinam ao consumo direto pelo consumidor final. A maioria dos produtos são embalados individualmente em *blisters* de 10g cada unidade, e em seguida, acondicionados em *displays* (embalagens de papelão) contendo 48 unidades no total, dentro de cada display é colocado uma pazinha para cada *blister* a fim de facilitar o consumo do produto.

Os produtos da marca Nucita geralmente são comercializados em pontos de vendas de doces, supermercados, padarias e no comércio em geral. Desse modo, para facilitar a comercialização do produto e aumentar sua competitividade no mercado, foi desenvolvido uma embalagem com *lay out* individual de acordo com o sabor e característica de cada produto, bem como inserido na embalagem de cada *blister* código de barras para sua identificação.

Nota que por se tratarem de produtos cujas embalagens contêm 10g ou 15 g cada uma, sua venda como ingrediente para fabricação de outro produto torna-se algo absolutamente impraticável, quer seja pelo custo individual de cada unidade, quer seja pela falta de praticidade das embalagens para cadeia produtiva ou ainda pelo conteúdo individual de cada unidade, características essas que, definitivamente caracterizam os produtos da marca Nucita como produtos para venda final ao consumidor.

Em vista disso, conclui que, uma vez que o autuado industrializa creme de diversos sabores para serem vendidos pelos atacadistas ao consumidor final e não industrializa e tampouco comercializa preparados a serem utilizados para fabricação de sorvetes conforme descrito no Protocolo ICMS 20/05, não pode ser atribuída ao autuado posição de sujeito passivo por substituição tributária e por conseguinte não pode ser exigida a obrigação pela retenção e recolhimento do ICMS na comercialização dos seus produtos para Estado da Bahia.

Afirma que não existe o enquadramento do produto no regime de substituição tributária, pois de acordo com o Regulamento do ICMS/ Bahia no seu artigo 289, assim dispõe:

Art. 289. Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo I deste regulamento.

Argumenta que consoante Anexo 1 do regulamento acima mencionado, as Mercadorias Sujeitas a Substituição Tributária ou Antecipação tributária estão descritas e relacionadas bem, como acompanhadas da NCM a que se referem e do Protocolo de ICMS em que se enquadram. O item 39 do referido anexo, expressamente descreve os produtos que atendem ao Protocolo 20/05, entre eles, *‘preparados para fabricação de sorvetes em máquina, 1806, 1901 e 2106’*.

Esclarece que o legislador do ICMS se utiliza da classificação fiscal das mercadorias como forma de identificar com clareza qual é o produto que pretende beneficiar ou atribuir determinado tratamento diferenciado, divulgando assim seu código e sua descrição para que não haja dúvidas quanto a aplicação da norma.

Conclui os produtos da marca Nucita, a exemplo de “nucita limão e chocolate” que trata-se de **creme sabor chocolate e limão** da NCM 19 01.10.90, não se enquadra à descrição de “preparado

para a fabricação de sorvetes em máquina" não estando assim alcançado pela substituição tributária prevista pelo Protocolo ICMS 20/05 .

Afirma que o mesmo ocorre com os demais produtos comercializados pela impugnante da NCM 1901.10.90, constantes nas notas fiscal 13119 e 131120, cujos sabores diversos e características variadas destinam-se todos, sem exceção, ao consumo final.

Observa que o ordenamento jurídico consagra o princípio da legalidade conforme artigo 5º ,II , da Constituição Federal “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.”

Destaca que o sistema tributário adotou o tipo tributário cerrado, uma vez que adotou também o princípio de reserva absoluta de lei. Portanto, cabe à lei tratar exaustivamente dos elementos e características do tipo tributário, transcrevendo doutrina sobre o tema.

Ao tratar da classificação das mercadorias na nomenclatura, aduz que de acordo com o disposto na lei de ICMS do Estado da Bahia, em seu art. 982-A, estabelece que:

“Art. 982-A. Em consonância com o disposto no Convênio ICMS 117/96, a ocorrência de reclassificações, agrupamentos e desdobramentos de códigos da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM não implicam mudanças quanto ao tratamento tributário dispensado na legislação estadual em relação às mercadorias e bens classificados nos referidos códigos.”

Ressalta que em se tratando de classificações fiscal consoante tabela de incidência sobre produto industrializado - TIPI para uniformização e padronização de referida classificações, sabe-se que, há em alguns casos divergências e erros de interpretação devido a tais classificações não se encaixarem na descrição dos produtos em consonância com os Protocolos firmados. Sabe-se que, os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos tem apenas valor indicativo, e que para efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de cada Capítulo, transcrevendo a classificação NCM 1901:

NCM	DESCRIÇÃO
19.01	<i>Extratos de malte; preparações alimentícias de farinhas, grumos, sêmolos, amidos, féculas ou de extratos de malte, que não contenham cacau ou que contenham menos de 40 %, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas noutras posições; preparações alimentícias de produtos das posições 04.01 a 04.04, que não contenham cacau ou que contenham menos de 5 %, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas noutras posições.</i>
1901.10	- Preparações para alimentação de crianças, acondicionadas para venda a retalho
1901.10.10	Leite modificado
1901.10.20	Farinha láctea
1901.10.30	À base de farinha, grumos, sêmola ou amido
1901.10.90	Outras
1901.20.00	- Misturas e pastas para a preparação de produtos de padaria, pastelaria e da indústria de bolachas e biscoitos, da posição 19.05
	Ex 01 – Pré-misturas próprias para fabricação de pão do tipo comum
1901.90	- Outros
1901.90.10	Extrato de malte
1901.90.20	Doce de leite
1901.90.90	Outros

Alinha que conforme análise das diversas notas inseridas no item 19.01, as possibilidades e variações de produtos descritos são diversos, no entanto, quando parecer que o produto pode classificar-se em duas ou mais posições a regra é clara, a posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. No caso concreto resta claro que os produtos comercializados pelo autuado são produtos completamente distintos daqueles descritos no Protocolo de ICMS 20/05,

devendo assim a aplicação substituição tributária restringir – se aos produtos listados no referido Protocolo.

Ao final, requerer o conhecimento e total provimento desta Defesa Administrativa, bem como que o auto de infração seja considerado improcedente e nulo de pleno direito, com cancelamento da multa formal imposta a autuada e conseqüente extinção do presente processo administrativo.

Na informação fiscal às fls. 60 a 62, o preposto fiscal afirma que o Auto de Infração foi lavrado obedecendo aos moldes legais, pois indicou o fato gerador do imposto, o infrator, a infração cometida, o embasamento legal e que as mercadorias e que as mercadorias estão elencadas no protocolo 20/2005, fl. 16, no qual o Estado de São Paulo é signatário.

Entende que o autuado interpretou de forma equivocada ao declarar que mesmo apresentando NCM exigida pelo protocolo *‘a descrição do produto creme sabor chocolate leite e avelãs’ não corresponde a descrição relacionadas no protocolo 20/05*. Trata-se de uma visão equivocada, já que o importante é o número do NCM e não a descrição onde consta na descrição no próprio protocolo é apresentado de forma genérica “sorvete de qualquer espécie”, justamente para evitar formas de elisão fiscal.

Esclarece que os critérios a serem observados para determinação da substituição tributária estabelecida são de que o produto esteja classificado no código da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado – NBM/SH e que o produto também esteja alcançado pela descrição, mas esta deverá ser suficiente para alcançar a mercadorias. Cumpridas as duas condições ocorrerá a substituição.

Aduz que os preparados são uma modalidade de soverte, são produtos já acabados (com açúcar, cor e sabor) que são obrigados a serem armazenados em fazer que são fabricados com água ou leite, para consumo imediato.

Frisa que a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos estados interessados. E foi assim que a peça vestibular em questão citou como dispositivos infringidos o protocolo 20/05 onde o contribuinte substituto observará as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria. Destaca que o auto foi lastreado no protocolo que se encontra em pleno vigor e as mercadorias em que é exigida a antecipação do Imposto estão claramente descritas no referido acordo. Vejamos o que diz o convênio **20/2005**, assinado entre o estado da Bahia com o de São Paulo:

“Dispõe sobre a substituição tributária nas operações com sorvetes e com preparados para fabricação de sorvete em máquina.

PROTÓCOLO

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. (grifou)

Ressalta que o texto é bem claro, o produto em questão trata-se de **“com sorvetes de qualquer espécie”** e não o que faz entender o autuado.

Para reforçar sua tese, informa que o ICMS foi exigido antecipadamente, pois a autuada realiza operação de saída do produto **com sorvetes de qualquer espécie** e desta forma ficará responsável pelo recolhimento do imposto relativo às operações de saídas das mercadorias.

Ao final, opina pela manutenção da autuação.

VOTO

Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que o autuante lavrou o Auto de Infração em tela para exigir imposto imputando ao sujeito passivo ter deixado de proceder à retenção do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por

substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas de mercadorias realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, através da Nota Fiscal Eletrônica - DANFE nº 13119 e 13120, conforme Termo de Ocorrência Fiscal e documentos às fls. 04, 05, 11 a 14.

Portanto, 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 nas Notas Fiscais Eletrônicas (DANFE's nº acima indicados), objeto da autuação, quais sejam, "preparados para a fabricação de sorvetes" - de produtos com Classificação Fiscal nº 1901.10.90, estão enquadradas no regime de substituição tributária, conforme o Protocolo ICMS 20/2005, atribuindo-lhe a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto relativo às operações subsequentes.

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 nº 20/2005 em sua cláusula primeira, § 1º, inciso II, o seguinte:

"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 subsequentes 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."

Logo, 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.

Todavia, em que pese constar na nota fiscal objeto da autuação que parte dos produtos estão descritos e classificados nas posições 2106.90.29 e 2106.90.90, tal matéria já foi objeto de consulta à DITRI da SEFAZ/Ba, indagando se haveria incidência da substituição tributária do ICMS nas aquisições aditivos alimentares e acessórios utilizados na fabricação de sorvetes, classificados na posição NCM 2106.9029. Em resposta, formalizada através do Parecer nº 17065/2009, da lavra do auditor fiscal Helcônio de Souza Almeida, datado de 17/09/09, foi exposto o que segue:

"A idéia geral da técnica de tributação que denominamos 'substituição tributária' é 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 fizera a Gerência de Substituição Tributária, que para uma determinada mercadoria ser enquadrada no regime de 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 todas as preparações destas posições da NCM estejam sujeitas à substituição tributária, atingindo apenas as preparações destinadas à fabricação de sorvete instantâneo em máquinas tipo soft, servido diretamente ao consumidor.

Concluimos que os 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 de substituição tributária.

Assim, no caso específico que de cuida este processo, tendo em vista não haver prova de que os produtos se destinavam à **fabricação de sorvete em máquinas**, e tendo ainda por base o Parecer/DITRI acima transcrito, que concluiu que as mercadorias, nessa situação, não devem sofrer o tratamento tributário da substituição tributária, concluo pela insubsistência do lançamento tributário.

Cabe registrar que em consulta realizada no site da NUCITA, objetivando verificar as características dos produtos objeto da autuação, http://www.nucita.com.br/produtos_amassyxup.php, http://www.nucita.com.br/produtos_leite_condensado.php e http://www.nucita.com.br/produtos_100chocolate.php, constam com observação que: “*Dispensa Geladeira*”. Portanto, entendo não ser razoável aceitar a afirmação consignada na informação fiscal de que os produtos objeto da autuação seriam conservados sob refrigeração.

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 **232532.0426/12-8**, lavrado contra **CIA INDUSTRIAL DE ALIMENTAÇÃO TRADING COMPANY**.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de agosto de 2013.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – JULGADORA