

PROCESSO - A. I. Nº. 269283.3012/16-0
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - MF DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 1ª JJF nº 0194-01/17
ORIGEM - INFAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 18/09/2018

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0191-11/18

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO. Frente à comprovação que o imposto relativo à substituição tributária de rações foi recolhido pelos remetentes/vendedores mantém a desoneração quanto a este aspecto, entretanto, o tratamento tributário concedido à ração, deve ser o mesmo dado aos suplementos animais para “pets”, ou seja, a substituição tributária, desde que para mercadorias com a NCM raiz 2309. Lançamento parcialmente procedente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício apresentado contra decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Improcedente o presente Auto de Infração, lavrado em 17 de dezembro de 2016, com exigência de R\$97.573,51 de ICMS, acrescido de multa de 60% julgado Improcedente através do Acórdão JJF nº 0194-01/17 (fls. 274 a 277), diante da constatação da seguinte infração à legislação tributária:

Infração 01. 07.01.01. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior, fatos verificados nos meses de fevereiro, maio, julho a dezembro de 2015.

A decisão de piso ora analisada foi no seguinte sentido:

“Verifico que foram observados os requisitos que compõem o Auto de Infração, previstos no Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, inclusive a entrega de todos os demonstrativos e planilhas elaboradas na autuação.

O Autuado comprovou que os remetentes, sujeitos passivos por substituição tributária, efetuaram a retenção e o recolhimento relativo a diversas notas fiscais, tendo o Autuante elaborado novo demonstrativo e reduzido o valor exigido na infração.

Entretanto, a lide permaneceu em relação ao período de julho a dezembro de 2015, notadamente em relação aos suplementos alimentares. Afinal, verifico que também ficou comprovada a retenção e o recolhimento do imposto em relação às demais notas fiscais em que foram listados produtos classificados na posição 2309.90.10: NF 185.917 de 16/07/2015 e NF 197.809 de 18/09/2015 (fls. 190 a 194 e 199 a 202).

Também foi relacionado produto classificado na posição 2309.90.10 na NF 68.917 de 23/10/2015 (fl. 167), mas verifico que se trata do produto COSEQUIN DS BLISTER C/ 10 COMPRIMIDOS, produto vendido em comprimidos que notadamente não se enquadra no conceito de ração.

Aliás, exceto os produtos constantes das citadas Notas Fiscais 185.917 e 197.809, todos os demais produtos não se enquadram no conceito de ração, a exemplo de BIOCANIS 01 BISNAGA COM 14 GR, BELLA AVE FERRO 20 ML e CONDROMAX PET 30 X 1.2 GR, produtos que se adequam ao conceito de suplementos alimentares.

O Art. 6º, XV, da Lei nº 7.014/96 estabelece que o contribuinte destinatário de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação, em virtude de convênio ou protocolo, oriundas de outra unidade da Federação, é solidariamente responsável pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais, quando o remetente não possua inscrição estadual ativa como substituto tributário.

Já o Art. 289 do RICMS/BA, Decreto nº 13.780/12, define que as mercadorias constantes no Anexo 1 estão

sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação. Esclareço que, para verificar se um determinado produto está sujeito à substituição tributária, devem ser cotejados o NCM e a descrição constantes do referido Anexo 1 do RICMS/12, devendo ambos estarem ali inseridos.

Verifico que o item 36 do Anexo 1 do RICMS/BA, Decreto nº 13.780/12, efetua o enquadramento na substituição tributária das rações para animais domésticos (tipo “pet”), desde que enquadradas na posição 2309 da NCM, amparadas pelo Protocolo ICMS 26/04, do qual todas as unidades federadas são signatárias.

A posição 2309 da NCM enuncia as preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais, denominação diferente de ração. A nomenclatura diferente indica que não são todos os produtos classificados na posição 2309 da NCM que estão sujeitos à substituição tributária, mas apenas os que se classificam como ração. Afinal, o legislador teria utilizado a mesma nomenclatura caso não houvesse a intenção de restringir a abrangência da norma.

Em breve consulta ao site Pet Shop Portal, verificamos que o conceito de suplemento alimentar é a mistura composta por ingredientes ou aditivos, podendo conter veículo ou excipiente que deve ser fornecida diretamente aos animais para melhorar o balanço nutricional. Já o dicionário on-line Michaelis o conceitua como o que se acrescenta à alimentação com a finalidade de suprir a ausência de certos nutrientes, de sais minerais e vitaminas.

Para o dicionário on-line Michaelis, ração é a porção de alimento considerada necessária para o consumo diário ou para cada refeição de uma pessoa ou de um animal, ou simplesmente, alimento destinado a animais.

Assim, as preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais é gênero, do qual rações e suplementos são espécies diferentes. Portanto, concluo que os suplementos alimentares não estão contidos no conceito de ração, não estando sujeitos à substituição tributária. E conforme já explicitado, excluindo os suplementos alimentares, não resta nenhum valor a ser exigido.

Reforça este entendimento, a resposta à Consulta nº 331/2009 da Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda de São Paulo, formulada pelo fornecedor Konig do Brasil Ltda. e anexada pelo Autuado (fls. 261 e 262).

Face ao exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.

A Junta de Julgamento Fiscal apresentou Recurso de Ofício contra a decisão que desonerou o sujeito passivo, para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

VOTO

A desoneração ora apreciada, ocorreu diante do fato da Junta de Julgamento Fiscal ter julgado o lançamento improcedente, diante de algumas questões:

A base da autuação é a cobrança de imposto devido por substituição tributária total (com encerramento de tributação), na forma estatuída no artigo 6º, inciso XV, da Lei nº 7.014/96:

“São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:

(...)

XV - o contribuinte destinatário de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação, em virtude de convênio ou protocolo, oriundas de outra unidade da Federação, quando o remetente não possua inscrição estadual ativa como substituto tributário”.

Já o Protocolo ICMS 26/04, de 18 de junho de 2004, ao dispor sobre a substituição tributária nas operações com rações para animais domésticos, determina em sua Cláusula Primeira que:

“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”.

O Anexo I do RICMS/12, em atenção ao artigo 289 de tal diploma regulamentar, estabelece ser

devida a antecipação tributária sobre “Ração para animais domésticos (tipo ‘pet’)” sobre produtos com NCM 2309, nos termos previstos no Protocolo ICMS 26/04 supra mencionado.

Logo, em tais operações, é devido o destaque e recolhimento do ICMS por substituição tributária.

A primeira questão a ser analisada é o fato do sujeito passivo ter comprovado que os remetentes de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária total realizaram não somente a retenção do imposto devido ao estado da Bahia, como, de igual forma, efetuaram o recolhimento do imposto, em atenção ao princípio da verdade material.

O contribuinte autuado trouxe ao feito os documentos comprobatórios de que parte do lançamento quanto a este aspecto era indevido, os quais, devidamente analisados pelo autuante, foram acolhidos, implicando na exclusão dos documentos fiscais em sede de informação fiscal, tendo o julgador de piso agido de forma correta, sendo a redução ali motivada inatacável, devendo ser mantida quanto a tal aspecto.

A segunda questão, é aquela referente a operações com produtos tidos como “suplementos nutricionais”. Enquanto a ração visa alimentar os animais, sendo composta, basicamente de milho e soja moída, agregada de sal e/ou outros produtos, o suplemento animal se apresenta como produto rico em substâncias como vitaminas, cálcio, aminoácidos e ômega 3 e 6 e servem como benefício nutricional e de desenvolvimento, o que, à primeira vista, levaria ao entendimento de serem coisas distintas, tal como entendeu a Junta de Julgamento Fiscal.

Observe, todavia, que a regra do Protocolo ICMS 26/04 é a de realizar a substituição tributária para aqueles produtos tidos como “ração” destinados a “pets”, com a NCM 2309 (preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais).

Da análise dos documentos que embasaram o lançamento, e que se encontram encartados às fls. 87 (NCM 2309.90.90), 122 (NCM 2309.90.90), 167 (NCM 2309.90.10), 171 (NCM 2309.90.90), 173 (NCM 2309.90.90), 174 (NCM 2309.90.90), 196 (NCM 2309.90.90), para citar alguns exemplos, da mesma forma devem estar submetidos à substituição tributária, vez possuírem a NCM raiz 2309 mencionada no multi mencionado Protocolo ICMS 26/04.

Esclareço que a NCM 2309.90.10 se reporta a “*Preparações destinadas a fornecer ao animal a totalidade dos elementos nutritivos necessários para uma alimentação diária racional e equilibrada (alimentos compostos completos)*”, ao passo que a NCM 2309.90.90 se refere a “*Resíduos e desperdícios das indústrias alimentares; alimentos preparados para animais - Preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais – Outras*”.

Da mesma maneira, conforme, inclusive mencionado na informação fiscal, se para efeito de isenção de ração, o entendimento do STJ externado na sua Súmula 87 é o seguinte: “*Tributário. ICMS. Isenção. Ração animal. Concentrado e suplemento. Abrangência*”, em se tratando de tributação tal abrangência também deve ser respeitada.

Posso mencionar o posicionamento daquele Tribunal, na apreciação do RECURSO ESPECIAL 7.450-SP (91.0000845-1), o qual possui a seguinte Ementa:

“*Tributário. Ração para animais. Isenção. ICM. — Para conceder-se a isenção prevista no art. 1º, XIII, da LC n. 4/1969, entende-se como ração balanceada, a ração animal, o concentrado e o suplemento*”.

Tal entendimento, a exemplo de diversos outros, englobou sob o mesmo tratamento tributário, ração, suplemento e o concentrado. Logo, nesta lógica, no sentido inverso, ou seja, da tributação, não há que se entender de maneira diversa, desde que atendida a condição da NCM que necessariamente deverá ter como gênero o número 2309, tal como ocorre no presente caso.

Ademais, o Decreto nº 76.986, de 06/01/1976, ao regulamentar a Lei Federal 6.198, de 26/12/1974, que dispôs sobre “*a inspeção e fiscalização obrigatória de produtos destinados à alimentação animal*”, firmou entendimento de que suplemento é “*ingrediente ou mistura de ingredientes capaz de suprir a ração ou concentrado, em vitaminas, aminoácidos ou minerais, sendo permitida a inclusão de aditivos*” (artigo 4º, inciso V), e “*entende-se como ração balanceada, a*

ração animal, o concentrado e o suplemento, definidos nos itens III, IV e V do § 1º, do artigo 4º.

Se para o efeito da fiscalização federal dos produtos destinados à alimentação animal o suplemento é considerado ração balanceada não há porque entender de se dar tratamento tributário diverso daquele da ração no caso sob exame.

Quanto ao teor da resposta à consulta formulada junto ao estado de São Paulo (fls. 261 a 262), esclareço que a mesma apenas e tão somente vincula o consulente, que sequer é contribuinte do estado da Bahia, havendo de predominar neste caso, o princípio do livre convencimento do julgador. Diante da não tributação efetuada, conforme observado acima, se aplica a responsabilidade solidária, nos termos acima mencionado da Lei nº 7.014/96.

Assim, ao meu entender, não agiu corretamente a Junta de Julgamento Fiscal neste aspecto, ao excluir os suplementos alimentares da exigência de substituição tributária, merecendo, pois, o devido reparo a decisão recorrida, frente aos elementos e fundamentos acima expostos, motivo pelo qual dou Provimento Parcial ao Recurso de Ofício, reformando a decisão de piso, no sentido de que remanesce na autuação R\$20.515,58 correspondente às mercadorias de CFOP 2309, tidos como suplementos alimentares para “pets”, na forma da seguinte demonstração apresentada pelo autuante à fl. 242 dos autos, a qual entendo correta:

DATA OCORRÊNCIA	VENCIMENTO	ICMS DEVIDO
31/07/2015	09/08/2015	R\$ 1.106,93
31/08/2015	09/09/2015	R\$ 4.055,16
30/09/2015	09/10/2015	R\$ 2.916,80
31/10/2015	09/11/2015	R\$ 1.416,38
30/11/2015	09/12/2015	R\$ 1.608,14
31/12/2015	09/01/2016	R\$ 9.412,17
TOTAL		R\$ 20.515,58

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício interposto para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269283.3012/16-0** lavrado contra **MF DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS LTDA**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$20.515,58**, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 25 de julho de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES– PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS