

**A. I. Nº** - 298743.0007/17-9  
**AUTUADO** - MARTIN-BROWER COMÉRCIO, TRANSPORTES E SERVIÇOS LTDA.  
**AUTUANTE** - CARLOS AUGUSTO PAUL CRUZ  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET - 14. 03. 2018

#### **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF Nº 0006-01/18**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO RETIDO. Exigência sobre bebidas lácteas destinadas à fabricação de sorvetes em máquinas, classificadas em código NCM diferente dos previstos no Protocolo ICMS 20/05. A inclusão no regime de substituição tributária depende da correspondência da mercadoria com a descrição e a classificação na NCM estabelecidas no acordo interestadual. Excluída a responsabilidade de retenção pelo remetente das mercadorias. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/06/2017, formaliza a exigência de ICMS no valor total de R\$5.190.397,86, em decorrência de ter deixado 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 contribuintes localizados no Estado da Bahia (Protocolo ICMS 20/05) (08.30.03), ocorrido nos meses de novembro de 2013 a agosto de 2015, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “e” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

O autuado apresentou defesa das fls. 73 a 96, demonstrando a sua tempestividade. Disse que é pessoa jurídica de direito privado que se dedica, principalmente, à prestação de serviços de administração de estoques, assessoria e logística de bens, equipamentos, utensílios, alimentos e demais produtos destinados a bares e restaurantes, assim como à coordenação e administração de compras de produtos alimentícios por conta de terceiros. Complementou afirmando que presta serviços de administração de estoques, assessoria e logística para a McDonald's, Bob's, Subway e Giraffas.

Alegou que o Auto de Infração é manifestamente nulo, pois não atendeu aos requisitos mínimos de validade. Não foram expostas as razões e a fundamentação jurídica verificadas pela Fiscalização, compreendendo a regra de direito, os fatos em que o agente se baseou para decidir e a relação de pertinência entre os fatos ocorridos e o ato praticado.

O autuado reclamou que é impossível aferir a infração que teria cometido. Alegou que o Auto de Infração não menciona qual seria a hipótese em que estariam enquadradas as mercadorias comercializadas para, então, verificar a subsunção do fato à norma, como demanda o princípio da legalidade.

Disse que a omissão da autuação na identificação das mercadorias, com indicação de sua respectiva classificação fiscal, ocorreu porque é sabido que as mercadorias comercializadas estão classificadas na posição 0404 da NCM (bebidas lácteas), não incluídas na substituição tributária.

Lembrou que o inciso II da Cláusula Primeira do Protocolo ICMS 20/05 restringe a substituição tributária aos “preparados para fabricação de sorvete em máquina, classificados nas posições 1806, 1901 e 2106 da NCM/SH”.

O autuado ressaltou que o lançamento tributário ora combatido não traz a descrição precisa e exata da infração supostamente cometida, tampouco faz prova da acusação, não podendo prevalecer, seja em virtude da necessidade de motivação dos atos administrativos e da necessidade de observância ao princípio da tipicidade cerrada, seja em virtude das disposições expressas do artigo 142 do CTN.

O autuado explicou que, nos termos do §1º da cláusula primeira do Protocolo ICMS nº 20/05, passaram a estar sujeitos à substituição tributária os sorvetes de qualquer natureza, classificados na sub-posição NCM 2105.00 e os preparados para fabricação de sorvete em máquinas, classificados na sub-posição NCM 2106.

Posteriormente, o Protocolo ICMS nº 26/08, no intuito de estender a substituição tributária a demais produtos, alterou, substancialmente, a cláusula primeira do Protocolo ICMS nº 20/05, para determinar a sujeição ao regime de substituição tributária, a partir de 04 de abril de 2008, também dos preparados para fabricação de sorvete em máquinas classificados nas posições 1806 e 1901.

Assim, concluiu que a substituição tributária, nos moldes indicados pelo Auto de Infração, estão restritas às mercadorias classificadas nas posições NCM 2106, 1806 e 1901.

Destacou que a Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 6º, § 2º, exige que a substituição tributária seja prevista expressamente na lei de cada Estado, onde deverá constar a relação minuciosa e taxativa das mercadorias ou serviços sujeitos ao regime de substituição, não cabendo a mera indicação exemplificativa por parte da lei estadual, inadmitindo-se, pelo mesmo motivo, qualquer interpretação extensiva que possa aumentar este rol de mercadorias e serviços.

Assim, considerando que o Protocolo ICMS 20/05 somente prevê a substituição tributária para os preparados para fabricação de sorvete classificados nas posições NCM 2106, 1806 e 1901, impossível, à luz do disposto no mencionado art. 6º, § 2º, da LC 87/96, pretender uma interpretação extensiva para incluir a bebida láctea classificada na posição NCM 0404.

O autuado ressaltou que a Instrução Normativa MAPA nº 16, de 23 de agosto de 2005, define “bebida láctea” como produto lácteo resultante da mistura do leite (in natura, pasteurizado, esterilizado, UHT, reconstituído, concentrado, em pó, integral, semidesnatado ou parcialmente desnatado e desnatado) e soro de leite (líquido, concentrado e em pó) adicionado ou não de produto(s) ou substância(s) alimentícia(s), gordura vegetal, leite(s) fermentado(s), fermentos lácteos selecionados e outros produtos lácteos. A base láctea representa pelo menos 51% (cinquenta e um por cento) massa/massa (m/m) do total de ingredientes do produto.

Afirmou que todos os fornecedores obtiveram, junto ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, o registro da mercadoria como “bebida láctea” (fls. 148 a 152).

Acrescentou que, de acordo com as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (“NESH”), estão compreendidos no Capítulo 04, em que está enquadrada a classificação fiscal adotada para os produtos objeto da autuação, os seguinte laticínios:

- A) O leite, a saber, o leite integral (completo) e o leite total ou parcialmente desnatado;
- B) O creme de leite (nata);
- C) O leiteiro, o leite e o creme de leite (nata), coalhados, o iogurte, o quefir e outros leites e cremes de leite (natas\*), fermentados ou acidificados;

D) O soro de leite;

E) Os produtos à base de componentes naturais do leite não especificados nem compreendidos em outros Capítulos;

F) A manteiga e outras matérias gordas provenientes do leite; as pastas de espalhar (barrar) de produtos provenientes do leite;

G) O queijo e o requeijão;

Acrescentou, também, que a posição 0404.90, de acordo com Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, abrange o soro de leite (isto é, os constituintes naturais do leite que ficam depois de as gorduras e a caseína terem sido eliminadas) e o soro de leite modificado. Estes produtos podem apresentar-se no estado líquido, pastoso ou sólido (incluindo o congelado), mesmo com a lactose parcialmente retirada ou parcialmente desmineralizados, podendo ainda ser concentrados (em pó, por exemplo) ou conservados. Bem como os produtos frescos ou conservados formados por constituintes naturais do leite, com composição diversa da do produto natural, desde que não sejam citados mais especificamente em outras posições da Nomenclatura. A presente posição compreende assim os produtos dos quais tenham sido retirados um ou mais componentes naturais do leite e o leite ao qual tenham sido adicionados componentes naturais (por exemplo, para obter um produto de teor elevado em proteínas). Independentemente dos constituintes naturais do leite e dos aditivos mencionados nas Considerações Gerais do presente Capítulo, os produtos desta posição podem ainda ser adicionados de açúcar ou outros edulcorantes.

Anexou ao processo parecer emitido pelo Professor Roque Carrazza, que, ao analisar a bebida láctea, confirmou que a posição NCM 0404 é a mais adequada para o produto (fls. 154 a 221).

O autuado complementou afirmando que na posição NCM 2106 se enquadram os preparados para sorvetes em pó. A bebida láctea é comercializada na forma líquida, conforme consta do folder acostado pela Fiscalização. Entendeu que também não se cogita o enquadramento na posição NCM 1806, por tratar do produto chocolate e outras preparações alimentícias contendo cacau, composto essencialmente de pasta de cacau.

Disse, ainda, que de acordo com a composição da bebida láctea fornecida pelos fabricantes, ao menos 51% é de leite ou soro de leite (fls. 137 e 138). Complementou dizendo que a bebida láctea também não se classifica na posição NCM 1901, por se tratar de posição genérica de preparações alimentícias, cuja composição engloba diversos gêneros de alimentos, tais quais, farinhas, grumos, sêmolos, amidos, etc.

O autuado ressaltou que a bebida láctea comercializada poderia ser, no máximo, um dos ingredientes para obtenção de preparação alimentícia, mas com ela não se confunde. Não é um “preparado para fabricação de sorvete”, mas um produto que pode ser empregado em uma vasta gama de receitas culinárias, como bebidas geladas (drinks a base de leite e milk shakes), receitas doces (pavês, coberturas, recheios) ou salgadas (strogonoff, molhos e tortas), dentre outras.

Concluiu ser impossível restringir a bebida láctea a mero “preparado para fabricação de sorvete”, pois pode ser empregado em um sem número de receitas alimentícias.

Anexou acórdão referente à decisão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, assegurando à Ourolac o direito de classificar a bebida láctea na posição NCM 0404 (fls. 223 a 228). Bem como decisões dos tribunais administrativos de São Paulo e Alagoas que também consideraram como correta a classificação de bebidas lácteas na posição NCM 0404 (fls. 230 a 248).

O autuado afirmou que não pode ser prejudicado por suposto erro na classificação fiscal das mercadorias adquiridas, uma vez que não lhe cabe aferir o correto enquadramento fiscal, mas, sim, ao fornecedor/industrial.

O autuado afirmou que não houve prejuízo para o Estado, pois a comercialização dos sorvetes nas lojas Mc Donald's, BOB's, Subway e Giraffas foram tributadas. Concluiu que a presente exigência é cobrança de imposto em duplicidade, já que houve o regular recolhimento de tributo em todas as fases da cadeia da circulação das mercadorias.

Em vista de todo o exposto, o autuado requereu que fosse julgado insubsistente o presente Auto de Infração, cancelando-se, assim, integralmente o crédito por ele constituído e determinando o arquivamento do respectivo processo administrativo. Protestou pela produção de todos os meios de prova em direito admitidas, em especial a realização de diligência para que reste comprovada a adoção da classificação fiscal mais adequada ao produto (bebida láctea), bem como pela juntada posterior de quaisquer documentos que possam comprovar ainda mais todo o alegado na presente Impugnação.

Por fim, requereu que todas as publicações e/ou intimações referentes ao presente feito fossem realizadas exclusivamente em nome dos advogados Marcelo Paulo Fortes de Cerqueira e Daniel Monteiro Peixoto, inscritos, respectivamente, na OAB/SP sob os nº 144.994 e 238.434, ambos com o escritório na Av. Brigadeiro Faria Lima no 3144, 11º andar, São Paulo - SP.

O autuante, em contrapartida, apresentou informação fiscal das fls. 251 a 260. Disse que o ICMS-ST foi calculado na Autuação apenas nas vendas para as redes MC Donald's, Bob's, Subway e Giraffas. Lembrou que estes destinatários praticam a venda de sorvete em máquina geralmente em um setor apartado da loja ou em uma unidade credenciada que apenas comercializa sorvete de máquina, geralmente localizada em "shopping".

O autuante afirmou ter realizado duas consultas no banco de dados da NFE gerando duas listas: Lista das Descrições dos Produtos Vendidos com NCM 1806, 1901 e 2106 e Lista das Descrições dos Produtos Contendo a Palavra Sorvete com NCM Diverso de 1806, 1901 e 2106, bem como foi inserido abaixo os menus das redes credenciadas para demonstrar que as credenciadas não vendem Bebidas Lácteas.

Na Lista das Descrições dos Produtos Vendidos com NCM 1806, 1901 e 2106 (fl. 252), disse que pode ser verificado que não existe nenhum produto com a seguinte descrição: preparado para sorvete ou outra similar que contenha a palavra sorvete dentro da descrição. Demonstrando assim que o contribuinte autuado não teria vendido para as credenciadas das redes acima citadas nenhum produto com NCM específico do Protocolo ICMS 20/05, preparados para fabricação de sorvetes em máquinas. Por consequência não haveria sorvete de casquinhas nas lojas dos credenciados.

Na Lista das Descrições dos Produtos Contendo a Palavra Sorvete com NCM Diverso de 1806, 1901 e 2106 foram encontrados produtos com as seguintes descrições: SORVETE (NCM 21050090), AVENTAL PARA SORVETE – BOBS e SECAO SORVETE - CHECK LIST no CNPJ 49319411/0011-05; nos CNPJ 49319411/0015-39 e CPNJ 49319411/0012-96 apenas EMBALAGEM SORVETE PCP1 180 ML; e nos outros CNPJ da Martin-Brower não foram encontrados produtos com a palavra sorvete. Acrescentou que o Autuado não vendeu produtos com a descrição de preparados para fabricação de sorvetes em máquinas ou similar para os credenciados.

Afirmou que as lanchonetes ou pontos de venda de 'fast food' tem em seus cardápios na secção de bebidas apenas: chá gelado, refrigerante, água mineral, suco Del Valle, suco Natural One, Cerveja e suco Kappo, mas não vendem Bebidas Lácteas.

O autuante declarou que o autuado é o único fornecedor por força de cláusula contratual com as credenciadas. Salientou que foram apresentados as planilhas e demonstrativos para o contribuinte dando plena ciência dos fatos geradores antes da Autuação como forma de dirimir erros e afastar dúvidas quanto à Autuação. Porém, não obteve resposta quanto aos produtos utilizados para fabricação do sorvete de casquinha.

Atestou que em visita fiscal a um estabelecimento da rede Bob's que o contribuinte utilizava o produto denominado de Bebida Láctea da Ourolac para fabricação do sorvete de casquinha.

O autuante afirmou que o que interessou à auditoria foi saber que o produto objeto da autuação se tratava de preparados para fabricação de sorvetes em máquinas e, como tal, estava enquadrada nas regras do Protocolo ICMS 20/05.

Disse que o argumento agitado pela impugnante gira em torno da ideia de que a Bebida Láctea e preparados para sorvete em máquinas não tem nenhuma relação.

Anexou das fls. 59 a 61 propagandas dos produtos Bebidas Lácteas da Ourolac: LactoPro v1300 e LactoPro MT300, onde está impresso que são utilizados como Produtos para Sorvete em caixas de 20 litros ou embalagem de 2,5 litros, com rendimento de 2 a 4 casquinhas a mais por litro. Destacou que existem várias marcas, como Polenghi, Vigor, Ourolac e outras que vendem os preparados para fabricação de sorvetes em máquina, dentro do mercado de "sorvete soft" ou sorvete em máquina com Bebidas Lácteas. Concluiu que Bebidas Lácteas são preparados para fabricação de sorvetes em máquina.

O autuante entendeu que esta situação gera grave prejuízo ao Estado da Bahia, pois o contribuinte compra sem a retenção do ICMS Substituição Tributária do Protocolo ICMS 20/05 e vende também para os nossos contribuintes sem a retenção do ICMS Substituição Tributária.

Disse que as empresas fornecedoras de preparados para fabricação de sorvetes em máquina venderam a ilusão que o produto Bebidas Lácteas tem um duplo caráter, sendo preparados para sorvete para os seus clientes e para o fisco estadual da Bahia é Bebida Láctea fora da tributação de ICMS-ST.

O autuante alertou que na posição 0404 só existem produtos que possuam em sua composição apenas soro de leite, leite, açúcar e edulcorantes. Disse que, analisando o rótulo da Ourolac, as bebidas lácteas possuem gordura vegetal (4,35%), estabilizantes, emulsificantes e aromatizantes. Lembrou que a Portaria nº 379/99, do Ministério da Saúde - Secretaria de Vigilância Sanitária, normatizou a composição do sorvete que é: "leite ou derivados lácteos e ou outras matérias primas alimentares e que contém uma proporção de gorduras e proteínas nas quais pode ser total ou parcialmente de origem não láctea", conforme encontrado em [http://www4.anvisa.gov.br/base/visadoc/CP/CP\[3217-1-0\].PDF](http://www4.anvisa.gov.br/base/visadoc/CP/CP[3217-1-0].PDF)).

Em sustentação oral na sessão de julgamento, o autuante ressaltou que as consultas à Receita Federal bem como o processo junto ao Tribunal de Justiça Federal são referentes aos produtos LactoPro V - Bebidas Lácteas UHT e LactoPro M- Bebidas Lácteas UHT da Ourolac e que não foram anexadas outras consultas relativas aos outros fornecedores de preparado para sorvetes de máquinas. O autuante declarou, ainda, que, no seu entender, as descrições dos produtos vendidos pelo contribuinte referente ao fornecedor Ourolac não correspondem às descrições dos produtos que foram submetidos às consultas à Receita Federal e que colocou à disposição da Junta de Julgamento novos demonstrativos retirando os produtos com denominação de Bebidas Lácteas da Ourolac.

## **VOTO**

Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõem o Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.

O presente Auto de Infração exige a retenção e o recolhimento do imposto nas saídas, oriundas de outras unidades da Federação, de bebidas lácteas destinadas à fabricação de sorvete. A responsabilidade pela retenção atribuída aos contribuintes localizados em outras unidades da Federação foi estabelecida pelo Protocolo ICMS 20/05.

Para ser considerado como incluído no regime de substituição tributária é necessário que haja correspondência da descrição da mercadoria objeto da autuação com a descrição e a classificação na NCM estabelecidas no acordo interestadual.

O inciso II do § 1º da cláusula primeira do Protocolo ICMS 20/05, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, estabeleceu a retenção nas saídas de preparados para fabricação de sorvete em máquina, classificados nas posições 1806, 1901 e 2106 da NCM/SH.

As mercadorias objeto da autuação, conforme documentos anexados pelo autuante fls. 59 a 61, tinham a denominação comercial de “bebidas lácteas UHT lactopro da marca Ourolac”. Não existe divergência entre o autuante e o autuado quanto ao destino da mercadoria objeto da autuação. As bebidas lácteas foram efetivamente utilizadas na fabricação de sorvetes em máquinas.

Não havendo dúvidas acerca do destino da mercadoria como preparações para sorvete, a discussão girou em torno da classificação na NCM, a fim de confirmar o enquadramento no universo delimitado pelo Protocolo ICMS 20/05, que atribuiria ao autuado a condição de responsável pela retenção do imposto nas saídas destinadas ao Estado da Bahia.

Acerca da discussão sobre o enquadramento da mercadoria objeto da autuação na NCM, as Soluções de Consulta nº 10/09 e nº 11/09, expedida pela Divisão de Administração Aduaneira da Secretaria da Receita Federal do Brasil, estabeleceu que “a mercadoria denominada “LactoPro M”, bebida láctea UHT saborizada, constituída de mistura de soro de leite, leite integral pasteurizado, água, açúcar, creme de leite pasteurizado, glicose de milho, estabilizantes e aroma idêntico ao natural de baunilha, classifica-se no código 2202.90.00 da NCM”, conforme documentos às fls. 266/267.

Por outro lado, o Tribunal Regional Federal da Primeira Região, por maioria, deu provimento à apelação promovida pela Empresa Ourolac Indústria e Exportação LTDA para enquadrar a bebida láctea Lactopro M e Lactopro V na posição 0404 da NCM, revisando expressamente a classificação dada pela Receita federal nas soluções de consultas (fls. 223 a 228).

Nem o enquadramento dado pela Receita Federal, nem o enquadramento revisto pelo Tribunal Regional Federal da Primeira Região estavam previstos no Protocolo ICMS 20/05. Não é suficiente que o produto seja insumo para fabricação de sorvete para estar enquadrado no regime de substituição tributária. É preciso que o código do produto na NCM também seja um dos previstos no acordo interestadual.

Conforme nota fiscal apresentada pelo autuado na sessão de julgamento, as operações com as bebidas lácteas ocorreram dentro do Estado de São Paulo, que é signatário do Protocolo ICMS 20/05, com tributação normal, indicando que não são consideradas pelos contribuintes daquele estado como mercadorias incluídas no regime de substituição tributária, fl. 268.

Assim, concluo que as mercadorias objeto da autuação, que também têm destinos múltiplos de utilização, servindo para a produção de bebidas geladas (drinks a base de leite e milk shakes), receitas doces (pavês, coberturas, recheios) ou salgadas (strogonoff, molhos e tortas), não se enquadravam nos códigos NCM estabelecidos no Protocolo ICMS 20/05.

A falta de identificação do código na NCM da mercadoria objeto da autuação com os estabelecidos no Protocolo ICMS 20/05 afasta o seu enquadramento no regime de substituição tributária e a consequente responsabilidade do autuado em proceder à retenção do imposto.

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 **298743.0007/17-9**, lavrado contra **MARTIN-BROWER COMÉRCIO, TRANSPORTES E SERVIÇOS LTDA.**

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de fevereiro de 2018.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR