

PROCESSO - A. I. Nº 298743.0004/17-0
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - MARTIN-BROWER COMÉRCIO, TRANSPORTES E SERVIÇOS LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1ª JJF nº 0214-01/17
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 22/03/2019

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0036-12/19

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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso de Ofício interposto em razão do Acórdão 1ª JJF Nº 0214-01/17, que julgou improcedente o Auto de Infração, lavrado em 30/06/2017, para reclamar ICMS no valor histórico de R\$158.166,84, em decorrência de uma única infração, descrita a seguir.

Infração 01: 08.30.03 - 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 contribuintes localizados no Estado da Bahia (Protocolo ICMS 20/05) (08.30.03), ocorrido nos meses de outubro de 2013 a dezembro de 2016, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “e” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 06/12/2017 (fls. 239 a 244) e decidiu pela improcedência da exigência fiscal. O Acórdão foi fundamentado nos termos a seguir reproduzidos.

“VOTO:

Incialmente, 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. 31 a 33, 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. 236/237.

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. 193 a 198).

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 referidas mercadorias bebidas lácteas, ocorriam dentro do Estado de São Paulo, que é signatário do Protocolo ICMS 20/05, ocorreram com tributação normal, indicando que não são consideradas pelos contribuintes daquele estado como mercadorias incluídas no regime de substituição tributária, fl. 238.

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 (stroganoff, molhos e tortas) (fls. 31 a 33), 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.”

Como a redução do crédito tributário foi superior a R\$100.000,00 (cem mil reais), 1ª JJF interpôs Recurso de Ofício com supedâneo no art. 169, I, do RPAF/99, considerando a redação então vigente.

VOTO

Observo que a decisão da 1ª JJF (Acórdão JJF Nº 0214-01/17) desonerou o sujeito passivo, extinguindo o crédito tributário de R\$158.166,84, acrescido de multa de 60%, fato este que justifica a remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso.

Quanto ao mérito, trata-se de uma única infração cuja conduta foi descrita como “*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 contribuintes localizados no Estado da Bahia, ...*”. Trata-se de operações de saída interestaduais de “bebidas lácteas destinadas à fabricação de sorvete”, com destino ao Estado da Bahia, nas quais o Sujeito Passivo não fez a retenção do ICMS-ST. O cerne da autuação diz respeito ao regime jurídico aplicável às mercadorias citadas.

Entende o Fisco que tais bebidas se sujeitam ao regime de substituição tributária instituída pela Cláusula Primeira, § 1º, inciso II do Protocolo ICMS 20/05, cujo texto segue abaixo.

“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 e enquadrados no CEST 23.002.00.

..."

Entendeu a autoridade fiscal que as mercadorias autuadas devem ser classificadas na NCM 2106.90.2 (vide folha 229), cujo descriptivo reproduzo abaixo.

Capítulo 21	
Preparações alimentícias diversas	
NCM	DESCRIÇÃO
2106	Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.
...	
2106.90	Outras
...	
2106.90.2	Pós, inclusive com adição de açúcar ou outro edulcorante, para a fabricação de pudins, cremes, sorvetes, flans, gelatinas ou preparações similares

Note-se que, pelo descriptivo acima reproduzido, trata-se de denominação aplicável a substâncias em estado sólido, mais especificamente, em “pó”, devendo-se ter em mente que tais preparações alimentícias não podem se enquadrar em outros capítulos.

Por outro lado, a autuada defende que as bebidas lácteas não se sujeitam ao regime de substituição tributária. Argumenta que tais mercadorias possuem a NCM 0404.90.00, cujo descriptivo transcrevo abaixo.

Capítulo 4	
Leite e lacticínios; ovos de aves; mel natural; produtos comestíveis de origem animal, não especificados nem compreendidos noutras	
Capítulos	
NCM	DESCRIÇÃO
04.04	Soro de leite, mesmo concentrado ou adicionado de açúcar ou de outros edulcorantes; produtos constituídos por componentes naturais do leite, mesmo adicionados de açúcar ou de outros edulcorantes, não especificados nem compreendidos noutras posições.
...	
0404.90.00	Outros
	Ex 01 - Concentrado ou adicionado de açúcar ou de outros edulcorantes, em estado pastoso ou sólido.

Note-se que, neste caso, o descriptivo é específico para as substâncias à base de leite, ainda que adicionadas de outros componentes.

O exame dos autos revela que a bebida láctea é mercadoria adquirida, pelo Sujeito Passivo, junto aos seus fornecedores fabricantes, conforme DANFE acostado à folha 238 do presente processo. É possível notar, igualmente, que consta, dos documentos fiscais de aquisição, a NCM informada pelo fornecedor como sendo “04049000”, sem previsão, portanto, na norma protocolar citada e cuja correspondência na tabela TIPI permite identificar o produto como “soro de leite”, conforme acima.

Os Comprovantes de Avaliação de Rótulo, acostados pelo Sujeito Passivo às folhas 115/122, revelam que as mercadorias foram registradas como “bebida láctea” junto ao Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento.

Partindo dessa premissa, é forçoso concluir que as mercadorias autuadas se enquadraram na NCM especificada pelos fabricantes fornecedores, qual seja, 0404.90.00, pois a sua composição tem por base o soro de leite, conforme consta do rótulo, cuja cópia foi acostada à folha 31, pelo próprio Autuante. Tal se explica pela preponderância do leite, devidamente comprovada pela embalagem citada.

Ademais, é importante destacar que, embora a bebida láctea pudesse, em tese, enquadrar-se na

NCM 2106.90.2 (“Pós, inclusive com adição de açúcar ou outro edulcorante, para a fabricação de pudins, cremes, sorvetes, flans, gelatinas ou preparações similares”), como defende o Autuante, tal classificação somente se viabiliza se não for possível enquadrar a bebida láctea em uma outra posição mais específica, conforme consta da descrição do Capítulo 2106, conforme abaixo:

“2106 - *Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.* (grifo acrescido).”

Trata-se, portanto, de classificação aduaneira residual, somente restando cabível quando não houver uma posição específica para o produto, o que não é o caso já que existe o enquadramento na NCM 0404.90.00, perfeitamente aplicável às bebidas lácteas em questão.

Cabe, ainda, destacar que se encontra, às folhas 236/237, cópia da Solução de Consulta nº 10, respondida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, em que a autoridade aduaneira enquadrou a mercadoria autuada na NCM 2202.90.00, cuja correspondência na tabela TIPI possui o seguinte descriptivo.

Capítulo 22	
Bebidas, líquidos alcoólicos e vinagres	
NCM	DESCRÍÇÃO
2202	Águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas e outras bebidas não alcoólicas, exceto sucos (sumos) de frutas ou de produtos hortícolas, da posição 20.09.
...	
2202.90.00	Outras
	Ex 01 - Bebidas alimentares à base de soja ou de leite e cacau

Em que pese tal enquadramento não coincidir com a classificação aduaneira que lhe atribuiu o Sujeito Passivo, a NCM acima (2202.90.00) não possui, igualmente, previsão de enquadramento no regime de substituição tributária, com base no Protocolo ICMS 20/05 citado.

Assim, entendo que a bebida láctea comercializada pela empresa Martin Brower não está enquadrada no regime de substituição tributária, restando indevida a presente autuação, em face do que não merece reparo à Decisão recorrida.

Esse foi o entendimento já manifestado por essa casa no Acórdão 0206-12/18, conforme ementa abaixo.

“2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0206-12/18

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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.”

A 1ª CJF possui essa mesma jurisprudência, conforme acórdãos 0181-11/18 e 0238-11/18, cujas ementas reproduzo abaixo.

“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0181-11/18

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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.”

“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0238-11/18

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 estabelecida no acordo interestadual. Excluída a responsabilidade de retenção pelo remetente das mercadorias. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVADO. Decisão unânime.”

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou IMPROCEDENTE o Auto de Infração nº 298743.0004/17-0, lavrado contra MARTIN-BROWER COMÉRCIO, TRANSPORTES E SERVIÇOS LTDA.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de fevereiro de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

LEÔNCIO OGANDO DACAL – REPR. DA PGE/PROFIS