



Governo do Estado do Rio de Janeiro
Secretaria de Estado de Fazenda
Subsecretaria de Estado de Receita
Superintendência de Tributação
Coordenadoria de Consultas Jurídico-Tributárias

Assunto:	Preparo de Refeições. Industrialização: Incidência do ICMS-ST nas Remessas de Mercadorias.
	Consulta n.º 013/2022

RELATÓRIO.

A empresa, tendo por atividade o fornecimento de alimentação em “lanchonetes, casas de chá, de sucos e similares – CNAE 56.11-2-03”, estabelecimento principal, após relacionar as diversas filiais neste Estado, na Petição (19335054), expõe o que segue.

Informa a consultante que seus estabelecimentos são optantes pelo regime especial previsto no artigo 2º do Decreto n.º 46.680/19, em que se estabelece uma tributação diferenciada para contribuintes que atuam no segmento de restaurantes e similares de modo que a carga tributária resulte em 4% sobre a receita tributável, sendo vedado o aproveitamento de créditos do imposto.

Para a consecução de seu objeto social, adquire diversos insumos destinados ao preparo de suas refeições que se sujeitam ao regime de substituição tributária, nos termos do Anexo I do Livro II do RICMS/00.

Aponta que nos termos do artigo 3º, caput, e inciso III, do Livro XVII do RICMS/00, considera-se industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade de produto, ou o aperfeiçoe para o consumo, dentre as quais a transformação, o beneficiamento, a montagem, o acondicionamento ou reacondicionamento e a renovação ou recondicionamento.

Sendo o preparo de refeições uma atividade de transformação, entende a consultante que, para efeitos do disposto no RICMS/00, tal atividade é classificada como de industrialização. E, nos termos do artigo 38, III, do Livro II do RICMS/00, a substituição tributária não se aplica à operação que destina mercadoria para utilização em processo de industrialização.

Ocorre que os insumos que adquire para, na condição de matéria-prima, transformar em refeições vêm sendo onerados, não apenas com o ICMS próprio dos seus fornecedores, como também com o ICMS por substituição tributária.

A consulente está ciente que esta Coordenadoria de Consultas já respondeu consulta formal (Consulta n.º 118/2016) onde não se reconhece o preparo de produtos alimentares coma industrialização. Entretanto, aponta que a resposta à consulta em comento se sustenta no fato do preparo de produtos para venda direta a consumidor final por restaurantes e similares não se enquadrar no conceito de industrialização pela singela razão de que na alínea “a” do inciso I do artigo 5º do Regulamento do IPI – RIPI (Decreto federal n.º 7.212/10), não considera industrialização tal atividade.

No seu entendimento, sendo o ICMS arrecadado no Estado do Rio de Janeiro regulado pela legislação do ICMS fluminense, não por legislação federal específica para o IPI, devem prevalecer as normas do RICMS/00.

Ou seja, sustenta a consulente que, além da inaplicabilidade do RIPI ao ICMS, e da prevalência, para fins desse imposto, das normais estaduais, tanto por razões de competência constitucional para legislar sobre o ICMS quanto pela especialidade das normas próprias de ICMS, a exclusão feita pelo artigo 5º, I, “a”, do RIPI é mera opção política do legislador federal, que preferiu excluir do campo de incidência do IPI a atividade dos restaurantes e lanchonetes.

Prossegue sua argumentação no entendimento de que as normas do RIPI não desnaturam a atividade econômica dos restaurantes e lanchonetes como sendo de industrialização, posto que sua essência continua sendo a de transformar matérias-primas (ingredientes) em um produto novo (refeição), o que, na expressa dicção do próprio artigo 4º, I, do RIPI, configura industrialização de espécie transformação. Ou seja, apenas para fins de incidência do IPI a atividade de restaurantes e lanchonetes não é considerada industrialização.

Finalmente, considerando sua atividade de preparo de produtos para venda direta a consumidor final, sendo a consulente optante pelo regime tributário especial para bares, restaurantes e similares, que adquire insumos onerados pelo ICMS-ST, com a premissa de que realiza atividade industrial, na qual os insumos adquiridos não deveriam se sujeitar ao regime de substituição tributária, com base no artigo 27 da Lei n.º 2.657/96 e artigo 17 do Livro II do RICMS/00, pretende a consulente por meio da presente consulta confirmar a forma por meio da qual se dará a devolução do ICMS indevidamente retido, uma vez que, nos termos do artigo 19 do Livro II do RICMS, a restituição é feita mediante o lançamento do crédito no livro Registro de Apuração do ICMS.

Diante de todo o exposto, a consultante (matriz e filiais) formula as questões em relação às operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária listadas no Anexo I do Livro II do RICMS e que não são revendidas, mas sim transformadas em refeições, mediante a seguinte:

Consulta:

A) Considerando que as operações de transformação de insumos alimentícios em refeições são consideradas industrialização para fins do RICMS, nos termos do artigo 3º, caput e III, do Livro XVII deste diploma normativo, bem como que, nos termos do artigo 38, III, do Livro II do RICMS e do artigo 29 da Lei n.º 2.657/96, não se aplica a substituição tributária às operações que destinarem mercadoria para utilização em processo de industrialização, está correta a interpretação da consultante de que o preparo de refeições – na qualidade de atividade de transformação – torna inaplicável o regime da substituição tributária sobre o fornecimento dos insumos adquiridos pela consultante?

B) Sendo positiva a resposta acima, como deverá proceder a consultante para que seus fornecedores deixem de reter e recolher o referido imposto por substituição tributária, evitando-se assim que arque com imposto sobre mercadoria que não será objeto de operação subsequente, por se tratar de insumo sujeito à substituição tributária nos termos do Anexo I do Livro II do RICMS/00?

C) Nos casos em que a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS por substituição tributária for atribuída ao próprio substituído (antecipação), como deverá proceder a consultante para evitar que os insumos adquiridos sejam retidos nas barreiras fiscais ou que lhe sejam cobrados os créditos tributários em questão?

D) Considerando que as operações sujeitas à substituição tributária não são alcançadas pelo regime especial previsto no artigo 2º do Decreto n.º 46.680/19, bem como que a vedação ao aproveitamento de créditos prevista neste dispositivo se refere ao crédito da não cumulatividade, não alcançando aquele disposto no artigo 19 do Livro II do RICMS/00, que diz respeito ao procedimento de restituição do ICMS retido por substituição tributária nos casos em que a operação subsequente não se realiza, poderá a consultante lançar no campo de “Outros Créditos” do livro RAICMS com a expressão “restituição de imposto retido” os valores de ICMS-ST relativos aos insumos alimentícios adquiridos nos últimos cinco anos e que foram transformados em refeições cujo ICMS foi recolhido por substituição tributária (ou por antecipação)?

E) Caso entenda essa consultoria pela impossibilidade de aproveitamento do referido crédito em virtude da opção pelo regime especial para restaurantes e similares, como deverá proceder a consultante para – os termos do artigo 150, §7º, da Constituição Federal de 1988, dos artigos 27 da Lei Estadual n.º

2.657/96 e 17 do Livro II do RICMS -, ser restituída dos valores de ICMS recolhidos por substituição tributária (ou antecipação) nos casos em que não houve operação subsequente e, portanto, o fato gerador presumido não se realizou?

O processo encontra-se instruído com cópias digitalizadas que comprovam a habilitação do (a) signatário (a) da inicial para peticionar em nome da empresa: arquivo Documento Procuração (19335057) e Documento OAB (19335058). A documentação referente ao pagamento da TSE está no arquivo Taxa de Expediente e comprovante (19335059). O processo foi formalizado na SEFAZ/DIVAC01 e encaminhado à ARF 64.09, de jurisdição da consulente, que informou, no Despacho de Encaminhamento de Processo SEFAZ/AUDR64.09 29183902, que não há auto de infração conexo à matéria lavrado contra as inscrições estaduais elencadas na inicia; e, no Despacho de Encaminhamento de Processo SEFAZ/AUDR64.09 30171530, que existe ação fiscal aberta para a inscrição estadual 79.308.323, RAF 549279-69, porém, que a mesma foi aberta em 02/02/2022, posteriormente à formalização da consulta, ressaltando que a ação fiscal aberta não trata da matéria da consulta.

ANÁLISE E FUNDAMENTAÇÃO.

A matéria objeto da presente consulta foi, de forma idêntica e nos mesmos termos, apresentada, e já respondida por esta Coordenadoria de Consultas Jurídico-Tributárias (CCJT), através do processo SEI-040079/000990/2021, em 15/06/2021, que internamente recebeu o número 053/21.

Considerando que as respostas dadas por esta CCJT têm efeitos normativos; considerando que no presente processo não foi trazido nenhum elemento novo para ser abordado, bem como não foi editado nenhum ato normativo que desse causa à modificação da orientação normativa por essa CCJT; não havendo nada a acrescentar, transcrevemos a resposta minuciosamente já elaborada para cada item da consulta por este órgão consultivo, conforme segue.

“Preliminarmente, cumpre ressaltar que a competência da Superintendência de Tributação, bem como da Coordenadoria de Consultas Jurídico-Tributárias abrange a interpretação da legislação tributária fluminense em tese, cabendo à verificação da adequação da norma ao caso concreto exclusivamente à autoridade fiscalizadora ou julgadora. Assim como, não cabe à CCJT a verificação da veracidade dos fatos narrados, presumindo-se corretas as informações e documentos apresentados pela consulente.

Apesar da extensa petição da consulente, com repetições de argumentos, o objeto da consulta tributária se resume a aplicação ou não da ST nas operações que destinam mercadorias a serem utilizadas no preparo de refeições servidas por bares, restaurantes e similares, usufrutuários do regime

especial de tributação do Decreto n.º 46.680/2019. Mais especificamente, se o preparo de refeições pode ou não ser considerado industrialização.

A regulamentação do conceito de industrialização para fins tributários é de competência da União, responsável pelo IPI. O regulamento do IPI, no inciso I do seu artigo 5º, é cristalino ao excluir, do conceito de industrialização, a atividade de preparo de refeições por restaurante, bares e similares, conforme abaixo:

“Art. 5º o Não se considera industrialização:

I - o preparo de produtos alimentares, não acondicionados em embalagem de apresentação:

a) na residência do preparador ou em restaurantes, bares, sorveterias, confeitarias, padarias, quitandas e semelhantes, desde que os produtos se destinem a venda direta a consumidor; ou

b) em cozinhas industriais, quando destinados a venda direta a pessoas jurídicas e a outras entidades, para consumo de seus funcionários, empregados ou dirigentes;”.

Contrariamente ao que afirma a consulente, a legislação federal é suplementar à estadual. Os estados, sem a competência tributária para legislar sobre o que é ou não considerado industrialização, somente podem absorver o definido pela União. E esta, categoricamente, não considera a atividade da consulente como industrialização. Portanto, para o Rio de Janeiro, o preparo de refeições por restaurantes e similares não é considerado industrialização. No Regulamento do ICMS foram trazidos alguns dispositivos do Regulamento do IPI, mas somente aqueles que julgaram necessários, uma vez que o IPI, em geral, compõe a base de cálculo do ICMS. O inciso III do artigo 3º do Livro XVII é quase literalmente o artigo 4º do Regulamento do IPI, que classifica as modalidades de industrialização. Temos também que alguns benefícios fiscais contemplam modalidade específica de industrialização, sendo, portanto, importante sua classificação constar também do RICMS/RJ. A exclusão da atividade de preparo de refeições do conceito de industrialização não foi reproduzida no RICMS/RJ pela simples razão de não termos competência tributária para definir o que é ou não industrialização;

Do Regulamento do IPI trazemos também o disposto no seu artigo 3º:

Art. 3º - Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária.

Com a exclusão explícita da operação de preparo de refeições do conceito de industrialização, do artigo 5º, a refeição também não pode ser classificada como produto industrializado.

A consulente cita o artigo 5º do Regulamento do IPI, demonstrando que tem conhecimento de seu teor. Cita também a solução de Consulta Tributária

118/16, respondida com nosso entendimento sobre o assunto, no sentido de que incide ST nas remessas de mercadorias destinadas ao preparo de refeições por restaurantes e similares, pois estas operações não são consideradas industrialização. O entendimento exarado na resposta de Consulta 118/16 continua válido, ainda que o benefício fiscal do setor, na época, fosse outro.

A atividade não é considerada industrialização, e, portanto, as operações com as mercadorias constantes do anexo I do Livro II, destinadas à consulente, estão sujeitas ao regime de substituição tributária, conforme a legislação preconiza. Consequentemente, não há o que se falar em devolução de ICMS-ST indevidamente retido.

A atividade de preparo de refeições há muito goza de benefícios fiscais, sendo o atual, o previsto no Decreto n.º 46.680/2019. Tal benefício prevê um regime diferenciado de apuração e pagamento do imposto devido em substituição ao regime normal do confronto de débitos e créditos. Os optantes devem recolher 4% do valor da receita tributável, definida nos termos do §1º do artigo 2º, vedado o aproveitamento de qualquer crédito. Ainda que fosse o caso, uma eventual restituição de indébitos, para os optantes do benefício, deveria ser requerida nos termos da Resolução n.º 191/2017, sendo que, como há vedação ao aproveitamento de quaisquer créditos, a mesma se daria em espécie, conforme o previsto no seu artigo 3º, parcialmente abaixo reproduzido:

Art. 3º A restituição se efetivará:

I - tratando-se de indébito relativo a ICMS, mediante crédito do imposto em sua escrita fiscal ou, quando não viável o crédito, em espécie, nos termos desta Resolução;

Entendemos que as autoridades estaduais, na concessão dos benefícios do Decreto n.º 46.680/2019, já consideraram o ônus da ST nas aquisições dos insumos pelo setor. Observamos que a legislação determina a exclusão das receitas relativas às eventuais vendas de mercadorias adquiridas para o preparo das refeições, oneradas pelo ICMS-ST, do conceito de RECEITA TRIBUTÁVEL, para fins do pagamento do imposto devido, conforme §1º do artigo 2º do Decreto n.º 46.680/2019. Ou seja, os insumos adquiridos para o preparo de refeições devem ter o imposto retido (caso constem do anexo I do Livro II), mas se forem revendidos, a receita relativa pode ser excluída da base de cálculo do imposto devido pelo regime diferenciado de apuração do benefício. Dessa forma, fica claro que deve ser aplicado o regime de ST nas remessas destinadas aos estabelecimentos do setor beneficiado, cabendo a estes o ônus do imposto.

Ainda que não relevante para a resposta da consulta, a legislação estadual diferencia restituição e ressarcimento do ICMS-ST, com hipóteses de ocorrência e procedimentos distintos para cada caso. Conforme artigos 17 a 19 do Livro II do RICMS/RJ, abaixo parcialmente reproduzidos, a restituição

do imposto, corresponde a hipótese do fato gerador subsequente não se realizar nas situações de perda, roubo, quebra, extravio, inutilização ou consumo da mercadoria. O ressarcimento, regulado no artigo 20, pode ocorrer na hipótese de remessa interestadual, de mercadoria cujo imposto já tenha sido objeto de retenção anterior, neste ou em outro Estado.

Art. 17. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária correspondente ao fato gerador que não se realizar.

Art. 18. O fato gerador não realizado caracteriza-se pela inoccorrência de operação subsequente por motivo de perda, roubo, quebra, extravio, inutilização ou consumo de mercadoria, salvo disposição em contrário em legislação específica.

Parágrafo único - A não realização do fato gerador será comunicada à repartição fiscal de circunscrição do contribuinte, no prazo de 10 (dez) dias a contar da data em que ocorrer o evento que a caracterize.

Art. 19. A repartição fiscal, no prazo máximo de 90 (noventa) dias, efetuará as verificações cabíveis e autorizará o crédito do valor correspondente ao imposto retido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis à atualização do tributo, na escrita fiscal do contribuinte.

...

Art. 20. Na hipótese de remessa, em operação interestadual, de mercadoria cujo imposto já tenha sido objeto de retenção anterior, neste ou em outro Estado, o remetente pode se ressarcir do imposto retido, mediante a emissão de Nota Fiscal, exclusiva para esse fim, em nome do estabelecimento que tenha efetuado a retenção, pelo valor do imposto retido.

Pelo disposto na legislação, a restituição de ICMS-ST somente é possível nos casos de inoccorrência do fato gerador presumido pelos motivos elencados no artigo 18. Nenhum dos motivos ali arrolados se enquadra na situação da consulente. Assim como, obviamente, a situação da consulente não pode ser enquadrada como ressarcimento de ICMS-ST.

O disposto nos caputs e parágrafos 1ºs dos artigos 10 da LC n.º 87/1996 e artigo 27 da Lei n.º 2.657/1996, citados pela consulente, referem-se ao direito de restituição do ICMS-ST, mas para os casos previstos no artigo 18 do Livro II do RICMS/RJ.

Em suma, deve ser aplicado o regime da ST nas operações de remessa de mercadorias constantes do anexo I do Livro II do RICMS/RJ, destinadas à consulente. A atividade de preparo de refeições por restaurantes e similares não é considerada industrialização, não cabendo, portanto, orientação de como proceder para que os fornecedores deixem de reter o ICMS-ST, assim como, dos procedimentos para devolução de valores retidos".

RESPOSTA.

"Quanto ao questionamento A respondemos que não está correto o entendimento da consultante. O preparo de refeições não é considerado industrialização, conforme previsto no inciso I do artigo 5º do Regulamento do IPI, e, assim sendo, se aplica o regime da substituição tributária nas operações das remessas de mercadorias constantes do anexo I do Livro II, destinadas à consultante. Há previsão legal de exclusão das receitas relativas às eventuais vendas de mercadorias adquiridas com o imposto retido da chamada RECEITA TRIBUTÁVEL, para fins de pagamentos do imposto pelos usufrutuários dos benefícios do Decreto n.º 46.680/2019, comprovando a incidência da ST nas operações de aquisição das mercadorias destinadas ao preparo das refeições.

Quanto ao questionamento B respondemos PREJUDICADO. A premissa de não incidência da ST é equivocada.

Quanto ao questionamento C respondemos PREJUDICADO. Adicionamos que cabe ao destinatário, neste estado, a responsabilidade solidária pelo pagamento do ICMS-ST, caso o fornecedor não efetue a competente retenção, nos termos previstos no artigo 25 da Lei n.º 2.657/1996.

Quanto ao questionamento D respondemos PREJUDICADO. A premissa de não incidência da ST é equivocada. Não há o que se falar em devolução ou restituição do ICMS-ST.

Quanto ao questionamento E respondemos PREJUDICADO. A premissa de não incidência da ST é equivocada. Não há o que se falar em devolução ou restituição do ICMS-ST".

Fique a consultante ciente de que esta consulta perderá automaticamente a sua eficácia normativa em caso de mudança de entendimento por parte da Administração Tributária ou seja editada norma superveniente dispendo de forma contrária.