

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 ST nas remessas de mercadorias**

**SEI : 040079/000990/2021**

**Consulta : 053/21**

## **RELATÓRIO**

A empresa, sediada no município de Itaguaí, acima identificada, vem solicitar esclarecimentos desta Superintendência acerca da incidência de substituição tributária nas operações de remessa de mercadorias destinadas ao preparo de refeições por restaurantes, bares e similares usufruários dos benefícios fiscais do Decreto n.º 46.680/2019.

A petição da consulta (documento 14678059) não se encontrava assinada, bem como não constavam do processo a cópia da identidade do signatário e a cópia de procuração concedendo poderes para representar a consulente. Encaminhado e-mail, ao usuário externo responsável pela inserção no SEI, em 26/05/21, solicitando a correção das irregularidades. Pendências sanadas em 11/06/21, com juntada de petição devidamente assinada, identificação do signatário e procuração, documentos 18090887, 18090893 e 18090892, respectivamente.

Constam ainda do processo, o arquivamento na JUCERJA da 2ª alteração contratual (documento 14678066) e a comprovação do pagamento da TSE (documento 14678061) pelo estabelecimento principal da consulente.

A repartição de jurisdição Auditoria-Fiscal Regional – Metropolitana AFR 20.01 Itaguaí, em sua manifestação, despacho AUDIR20.01 16163262, informa a inexistência de autos de infração pendentes de decisão relacionados ao objeto da consulta e a inexistência de ações fiscais iniciadas antes do seu protocolo.

A consulente, em sua petição:

Informa que está enquadrada na CNAE 5611-2/03 – Lanchonetes, casas de chá, de sucos e similares. Arrola outros três estabelecimentos filiais como também consulentes, um em Itaguaí e dois em Resende, estes com CNAE principal 5611-2/01 - Restaurantes e similares. E que tem como objeto o fornecimento de refeições e produtos alimentícios em restaurantes, lanchonetes e quiosques;

Informa que seus estabelecimentos são optantes do regime especial previsto no Decreto n.º 46.680/2019, que determina uma tributação diferenciada para contribuintes que atuem 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;

Afirma que para a consecução de seu objeto social adquire diversos insumos destinados ao preparo de refeições sujeitos à substituição tributária, nos termos do anexo I do Livro II do RICMS/RJ. Entretanto, entende que, como não revende esses produtos, apenas transformando-os nas refeições a serem servidas, sua atividade tem características que não se harmonizam com a substituição tributária.

Afirma que o RICMS/RJ, nos termos do artigo 3º, *caput* e inciso III, do Livro XVII, dispõe sobre o conceito de industrialização. Entende que o preparo de refeições seria uma industrialização (transformação), e conclui que não deveria ser aplicada a substituição tributária à operação que destina mercadoria para utilização em processo de industrialização, nos termos do artigo 38 do Livro II do RICMS/RJ;

Afirma que, contrariando a literalidade dos dispositivos acima mencionados, os insumos que adquire como matéria-prima, para transformá-los em refeições, vêm sendo onerados não apenas com o ICMS próprio, mas também com o ICMS-ST;

Declara que, embora não devesse restar dúvidas a respeito do assunto, ante a clareza das normas, considera necessária a apresentação da consulta, pois a CCJT já respondeu consultas formais mantendo a aplicação do regime da ST sobre o fornecimento de insumos a restaurantes, assim como, a necessidade de esclarecer quais procedimentos deverá adotar para que seus fornecedores deixem de reter o ICMS-ST. Também quer esclarecimentos sobre a forma de restituição e ressarcimento do ICMS-ST;

Passa discorrer sobre o regime de ST, citando e reproduzindo dispositivos da CF/88, da LC n.º 87/1996, do Livro II do RICMS/RJ e da Lei n.º 2.657/1996, destacando a previsão de restituição do imposto pago antecipadamente no caso do fato gerador presumido não se concretizar, no artigo 10 da LC 87/1996 e, com outros termos, mas no mesmo sentido, no artigo 27 da Lei n.º 2.657/1996 e no artigo 17 do Livro II do RICMS/RJ. Destaca também o inciso III do artigo 29 da Lei n.º 2.657/1996 que dispõe sobre a não aplicabilidade do regime da ST em operações que destinem mercadorias para utilização em processos de industrialização;

Prossegue, citando que os produtos alimentícios estão sujeitos à ST, no RJ, pois constam do item 23 do anexo I do Livro II do RICMS/RJ, mas que, como a legislação (constitucional, complementar e fluminense) admitem que a ST pressupõe um fato gerador presumido a se concretizar, prevendo a possibilidade de restituição quando não ocorrer, também prevê a sua não aplicação nos casos onde já se saberia sua não ocorrência, como na industrialização, já que indústrias não revendem as mercadorias que adquirem, transformando-as em outras mercadorias que serão comercializadas;

Reafirma, nos itens 21 e 22 de sua petição, que a legislação assegura o ressarcimento (*sic*) do imposto recolhido antecipadamente, no caso de não ocorrência do fato gerador presumido, e reinterpreta o conceito de industrialização disposto no inciso III do artigo 3º do Livro XVII do RICMS/RJ;

Conclui que, nos itens 23 a 25 da petição, que sua atividade é de transformação, pois seus estabelecimentos transformam insumos alimentícios em refeições, que seriam produtos finais novos e distintos do que aqueles empregados no processo produtivo. No item 26 afirma que “não há dúvidas que a atividade da Consulente é considerada industrialização para fins do RICMS fluminense. E, se está *disposto* no RICMS que o regime de substituição tributária não se aplica na remessa de mercadorias destinadas à industrialização (art. 38, III, do Livro II do RICMS), não deve ser aplicada a substituição tributária às suas operações de aquisição de insumos que serão por ela transformados em refeições, processo que é expressamente qualificado pelo RICMS como sendo de industrialização para fins do disposto no Regulamento” (*sic*);

Em seguida, a partir do item 27, reconhece que tem conhecimento do disposto no artigo 5º do Regulamento do IPI (Decreto nº 7.212/10) e da solução de consulta n.º 118/16, reproduzindo trecho desta.

Conclui que a resposta da consulta, no sentido de não considerar o preparo de refeições como industrialização se baseou na “singela razão de que o Regulamento do IPI, em seu art. 5º, prevê que não se considera industrialização tal atividade” (*sic*);

Apresenta seu entendimento, a partir do item 30, de que devem prevalecer as normas do RICMS/RJ, que determinam a não aplicabilidade da ST em operações destinadas à industrialização, em detrimento da legislação federal do IPI, e, que seria “mera opção política do legislador federal” (*sic*) a exclusão da atividade de restaurantes e lanchonetes do campo de incidência do IPI. Reafirma que sua atividade seria uma industrialização, pois transforma matérias primas (ingredientes) em produto novo (refeições), e que o disposto no Regulamento do IPI apenas afasta a incidência desse imposto sobre a atividade. E ainda, que o RICMS considera industrialização toda e 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. Considera inquestionável que sua atividade guarda natureza de transformação e que não ocorrerá a pressuposta operação subsequente inerente à ST, concluindo que esta não deve alcançar às suas operações de aquisição de insumos, pois a transformação em produto novo inauguraria uma nova cadeia comercial, que será tributada. Dessa forma, estaria duplamente onerada, pagando ICMS-ST dos insumos e o próprio. Para correção do que considera uma distorção da interpretação da legislação entende que a resposta da consulta deve ser no sentido da não incidência da ST nas suas aquisições de insumos;

Prossegue, a partir do item 40, reafirmando que seus estabelecimentos são optantes do regime especial do Decreto n.º 46.680/2019, reproduzindo parcialmente seu artigo 2º e destacando que este dispõe sobre a exclusão das receitas sujeitas à ST para o cálculo do imposto devido pela sistemática do regime especial. Conclui que, nos casos em que a mercadoria sujeita à ST é revendida, não recolheria novo ICMS, mas no caso da aquisição de mercadorias sujeitas à ST para o preparo de refeições, sendo obtido produto novo, este se sujeita a nova tributação por ocasião da sua saída, não sendo possível excluir a receita auferida nesta venda da tributação do regime especial, ainda que os produtos novos sejam compostos majoritariamente por insumos já onerados pelo ICMS-ST, cobrado antecipadamente. Reafirma que a venda de refeições, sendo tributada normalmente, ainda que composta majoritariamente por insumos já tributados pelo ICMS-ST, acaba por onerá-la indevidamente, já que não haverá operação subsequente;

A partir do item 46, afirma que vem suportando há anos esse ICMS-ST, e como não ocorreram operações subsequentes com os insumos adquiridos para o preparo das refeições, entende que a legislação, nos termos do artigo 27 da Lei n.º 2.657/1996 e do artigo 17 do Livro II do RICMS/RJ, lhe assegura o direito à restituição do valor pago referente à ST e pretende confirmar nesta consulta os meios para sua devolução. Argumenta que, nos termos do reproduzido artigo 19 do Livro II, a restituição é feita mediante lançamento de crédito no Livro Registro de Apuração, e apresenta entendimento de que esse crédito não estaria sujeito a vedação ao crédito prevista no §1º do artigo 2º do Decreto n.º 46.680/2019. Entende também que a vedação ao crédito do Decreto se aplicaria apenas às operações próprias da consultante, não se estendendo às sujeitas ao regime de ST, já que estas não são alcançadas pelo regime especial em questão;

Embasa sua argumentação citando que a vedação ao crédito prevista no regime especial refere-se ao crédito da não-cumulatividade do imposto, conforme artigo 30 do Livro I do RICMS/RJ. E o crédito do artigo 19 do Livro II não diz respeito a não-cumulatividade, pois não está relacionado à entrada de mercadorias no estabelecimento, sendo apenas um mero procedimento, definido pelo próprio estado, para viabilizar a restituição do ICMS-ST, nos casos em que o fato gerador presumido não se realizar, sendo esta restituição um direito constitucionalmente garantido. Cita também que o artigo 19 do Livro II determina que a restituição seja lançada em “Outros Créditos” na apuração. Insiste que este crédito da restituição não seria vedado pelo Decreto n.º 46.680/2019 e que poderia ser ressarcida do ICMS-ST recolhido na aquisição de insumos, conforme previsão do §1º do artigo 19 do Livro II;

Argumenta, a partir do item 57, que seria irrelevante o disposto no artigo 18 do Livro II, que define fato gerador não realizado como resultante da inocorrência de operação subsequente por motivo de perda, roubo, quebra, extravio, inutilização ou consumo da mercadoria. Entende que o ICMS-ST deve ser restituído sempre que ino correr a operação subsequente, independente do motivo, pois tal restrição afrontaria a determinação do artigo 17 do mesmo Livro II e do artigo 27 da Lei n.º 2.657/1996, além da do §7º do artigo 150 da CF/88. Entende que seria uma arrecadação indevida de tributo, já que este estaria desacompanhado do seu respectivo fato gerador. Entende ainda que sua atividade não está contemplada no artigo 18 do Livro II simplesmente devido a não aplicação do regime da ST à operação que destina mercadoria para utilização no processo de industrialização, e, em não havendo retenção, não haveria necessidade de restituição. Finaliza, argumentando que se houve aplicação indevida do regime da ST, o imposto deve ser restituído.

Por fim, consulta no item 63 da petição (sic):

*“63. Diante de todo o exposto, a Consulente (matriz e filiais) formula as seguintes 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:*

*A) Considerando que as operações de transformação de insumos alimentícios em refeições são consideradas industrialização para fins do RICMS, nos termos do art. 3º, caput e III, do Livro XVII deste diploma normativo, bem como que, nos termos do art. 38, III, do Livro II do RICMS e do art. 29 da Lei Estadual nº.2.657/1996, não se aplica a substituição tributária às operações que destinarem mercadoria para utilização em processo de industrialização, está correta a interpretação da Consulente 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 Consulente?*

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

*C) Nos casos em que a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS por substituição tributária for atribuída ao próprio substituído (antecipação), como deverá proceder a Consulente 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 art. 2º do Decreto nº 46.680/2019, bem como que a vedação ao aproveitamento de créditos prevista neste dispositivo se refere ao crédito da não-cumulatividade, não alcançando aquele disposto no art. 19 do Livro II do RICMS, 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 Consulente 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 I. Consultoria pela impossibilidade de aproveitamento do referido crédito em virtude da opção pelo regime especial para restaurantes e similares, como deverá proceder a Consulente para - nos termos do art. 150, §7º da CF e dos artigos 27 da Lei Estadual nº 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?”*

## **ANÁLISE E FUNDAMENTAÇÃO**

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 - 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 singela 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. Conseqüentemente, 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 inocorrência 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 1<sup>os</sup> 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 consulente. 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 consulente. Há previsão legal de exclusão das receitas relativas às eventuais revendas 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 consulente 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.

Rio de Janeiro, 15/06/21.