



Governo do Estado do Rio de Janeiro
Secretaria de Estado de Fazenda
Superintendência de Tributação
Coordenação de Consultas Jurídico-Tributárias

Serviço Público Estadual
Proc. E-04/007/3835//2016
Data: 03/10/16 – Fls.:46

ASSUNTO: : **SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, APLICAÇÃO NA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS VINCULADOS AO FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO.**

CONSULTA Nº 118 /2016

A empresa consulente, com objeto social de restaurante e similares vem solicitar o entendimento desta Coordenação acerca da aplicação do regime de substituição tributária (ICMS-ST), em produtos adquiridos para o fornecimento de alimentação.

A consulente, em síntese, expõe o que segue:

A empresa adquire produtos sujeito ao regime de substituição tributária constantes do item 23, do Anexo I, do Livro II do Decreto 27.427/00 (RICMS-RJ). Posteriormente, as saídas das refeições produzidas pelos restaurantes estarão sujeitas ao recolhimento do ICMS no percentual de 4% sobre o valor da receita bruta de vendas, nos termos do art. 34 do Livro V do RICMS-RJ. Destaca, que as operações com produtos adquiridos com ST estão excluídos da receita bruta, para fins de apuração do ICMS, no regime de tributação especial, previsto no referido artigo.

A consulente destaca o artigo 2º do Livro II do RICMS-RJ que determina que “*na saída das mercadorias relacionadas no Anexo I fica atribuída ao estabelecimento industrial, na qualidade de contribuinte substituto, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes realizadas por estabelecimento distribuidor, atacadista ou varejista.*”

Pela análise do dispositivo citado, a consulente entende não ser aplicável a substituição tributária nas suas aquisições, isto porque tais produtos não serão comercializados ou revendidos pela empresa, inexistindo operação subsequente.

Os produtos a que se refere a consulente são aqueles empregados no preparo de refeições e de forma exemplificativa, cita alguns destes produtos na sua inicial às fls. 05/06.

Adicionalmente, entende que o processo utilizado no restaurante é **semelhante ao de industrialização**, operação na qual não se aplica o regime de substituição tributária nos termos do inciso III do artigo 38 do Livro II do RICMS-RJ.

Ainda, a consulente destaca que, nos termos do artigo 34 do Livro V do RICMS-RJ, no fornecimento de alimentação incidirá a carga tributária de 4% sobre a receita bruta, excluídos os produtos sujeitos ao regime de substituição tributária. Contudo, no caso de produtos alimentícios, como foram consumidos no processo de preparo das refeições, não é possível sua individualização de forma a afastar nova incidência do imposto.



Governo do Estado do Rio de Janeiro
Secretaria de Estado de Fazenda
Superintendência de Tributação
Coordenação de Consultas Jurídico-Tributárias

Serviço Público Estadual
Proc. E-04/007/3835//2016
Data: 03/10/16 – Fls.:46

Para corroborar este entendimento, a consulente destaca que uma eventual cobrança adicional na saída destes produtos estaria em desacordo como o disposto no artigo 27 do Livro II, transcrito a seguir:

Art. 27. O estabelecimento distribuidor ou atacadista que receber mercadoria com imposto retido deve:

[...]

II - emitir Nota Fiscal, por ocasião da saída da mercadoria, sem destaque do imposto, contendo, além dos demais requisitos, a declaração "imposto retido por substituição", citando o dispositivo da legislação que determinou a retenção;

III - lançar a Nota Fiscal mencionada no inciso anterior na coluna "Outras", de "Operações sem Débito do Imposto", do livro Registro de Saídas

Destaca, ainda, que o § 3º do mencionado artigo 34 prevê a possibilidade de o contribuinte, que recebe mercadoria com imposto retido, deduzir do valor apurado, a importância equivalente à resultante do percentual de 2,3% sobre o valor de entrada da referida mercadoria, desde que esta seja utilizada como ingrediente na preparação de alimentos e conste da lista de produtos alimentícios sujeitos ao regime de ST.

Tal dispositivo, no entendimento da consulente, reforça a possibilidade de não aplicação da ST no momento da aquisição dos referidos produtos, vez que permite a possibilidade do desconto (ressarcimento), dos respectivos valores em caso do imposto ter sido retido.

Mesmo na possibilidade de restituição de parte ICMS-ST retido nas operações antecedentes, permanece a cobrança parcial em contraposição à regra do artigo 27, segundo o qual não deveria haver tributação nas saídas de produtos adquiridos com substituição tributária.

O processo encontra-se instruído com cópia de documento, às fls. 34/36, que comprovam o pagamento da TSE e documentos, às fls. 12/31, que comprovam a habilitação do signatário da petição inicial.

Consta, ainda, despacho da ARF 64.15, às fls. 37, de 04 de outubro de 2016, informando “que o pedido se encontra regular quanto à forma, consta taxa recolhida relativo ao pedido de consulta e o contribuinte não se encontra sob ação fiscal, tampouco foi encontrado auto de infração relativo à matéria pendente de decisão.”

II - ISTO POSTO, CONSULTA:

- a.1) *Incide o regime de substituição tributária na aquisição dos produtos alimentícios constantes do item 23, do Anexo I, do Livro II do RICMS-RJ, por estabelecimento*



Governo do Estado do Rio de Janeiro
Secretaria de Estado de Fazenda
Superintendência de Tributação
Coordenação de Consultas Jurídico-Tributárias

Serviço Público Estadual
Proc. E-04/007/3835//2016
Data: 03/10/16 – Fls.:46

dedicado à atividade de restaurante e similar, no Estado do Rio de Janeiro, quando destinados à preparação de refeições?

- a.2) *Caso o entendimento seja pela não aplicação do regime de substituição tributária, como deve proceder a Consulente na hipótese de questionamento pela falta de recolhimento do imposto em barreira fiscal?*
- b.1) *Caso o entendimento seja pela aplicação do regime de substituição tributária, pode o contribuinte excluir da receita bruta, para fins de apuração do ICMS, o montante do valor de aquisição dos produtos alimentícios cujo ICMS foi retido antecipadamente, a fim de evitar nova tributação?*
- b.2) *Na hipótese de resposta negativa ao questionamento anterior, a redução prevista no § 3.º do art. 34 do Livro V do RICMS-RJ pode ser aplicada às operações da Consulente?*
- b.3) *Por fim, os valores que a Consulente deixou de reduzir nos períodos anteriores poderão ser compensados nas operações futuras? É cabível pedido de restituição dos respectivos valores?*

III – ANÁLISE E RESPOSTA:

Preliminarmente, cumpre destacar o artigo 27 do Livro II do RICMS-RJ, mencionado, de forma reiterada, pela consulente na sua inicial, transscrito como segue.

*“Art. 27. O estabelecimento **distribuidor ou atacadista** que receber mercadoria com imposto retido deve:*

[...]

*II - emitir Nota Fiscal, por ocasião da saída da mercadoria, **sem destaque do imposto**, contendo, além dos demais requisitos, a declaração “imposto retido por substituição”, citando o dispositivo da legislação que determinou a retenção;”*

Destacamos

A consulente tem como objeto social a CNAE 5611-2/01 – restaurantes e similares, conforme Cláusula quarta do seu Contrato Social, às fls.16. Tal atividade é tributada, opcionalmente, pelo regime de estimativa e tem tratamento especial detalhado no Título V- Da Atividade de Fornecimento de Alimentação (artigos 34 e 35) do Livro V do RICMS-RJ/00, aprovado pelo Decreto nº 27.427/00.



Governo do Estado do Rio de Janeiro
Secretaria de Estado de Fazenda
Superintendência de Tributação
Coordenação de Consultas Jurídico-Tributárias

Serviço Público Estadual
Proc. E-04/007/3835//2016
Data: 03/10/16 – Fls.:46

Desta forma, uma vez que o estabelecimento da empresa não é atacadista tampouco distribuidor de mercadoria, e possui regime de apuração do ICMS diferenciado, entendemos que o disposto no artigo 27, transcrito anteriormente, não se aplica no caso apresentado na presente consulta.

Também de forma preliminar, é forçoso ressaltar que grande parte das mercadorias, sujeitas ao regime de substituição tributária, listadas no item 23 – Produtos Alimentícios, do Anexo I do Livro II do RICMS-RJ/00, tem restrição quanto à embalagem, tais com: *conteúdo inferior ou igual a 1 kg/ 2 litros; conteúdo inferior ou igual a 10 g*, etc. Tais limitações visam excluir do regime de ST os produtos embalados em grandes volumes/pesos (embalagens industriais) que são direcionadas, principalmente, a grandes consumidores, que se pressupõe ser o caso dos restaurantes se similares.

Adicionalmente, com o intuito de minimizar os efeitos da ST no segmento de restaurantes e similares, o Decreto Estadual n.º 45.524/2015, alterou o Caput e o § 3.º do artigo 34 do mencionado Livro V do RICMS-RJ/00, possibilitando a exclusão da receita bruta dos estabelecimentos os produtos sujeitos ao regime de substituição tributária e a dedução, do valor do ICMS apurado, da importância equivalente à resultante da aplicação do percentual de 2,3% (dois inteiros e três décimos por cento) sobre o valor da entrada da referida mercadoria, desde que esta esteja arrolada no item 23 do Anexo I do Livro II do RICMS-RJ/00, e seja utilizada como ingrediente na preparação de alimentos.

Por outro lado, ressaltamos que, conforme disposto no art. 2º do Livro II do Regulamento do ICMS (RICMS RJ/00), estão sujeitas ao regime de substituição tributária as saídas das mercadorias listadas no seu Anexo I.

Art. 2º - Na saída das mercadorias relacionadas no Anexo I fica atribuída ao estabelecimento industrial, na qualidade de contribuinte substituto, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes realizadas por estabelecimento distribuidor, atacadista ou varejista.

No que tange a presente Consulta Tributária, os produtos alimentícios encontram-se listados no item 23 do citado Anexo I, sendo aplicável, portanto, tanto nas operações internas, quanto nas operações interestaduais com destino ao Estado do Rio de Janeiro.

Deve-se, ainda, observar que o art. 38 do citado Livro II prevê determinadas operações nas quais o citado regime não será aplicável. Dentre estas, o inciso III prevê o caso em que a mercadoria será utilizada como insumo de processo de industrialização.

Art. 38 - O regime de substituição tributária não se aplica:

I - à operação que destine mercadoria a sujeito passivo por substituição da mesma mercadoria;



Governo do Estado do Rio de Janeiro
Secretaria de Estado de Fazenda
Superintendência de Tributação
Coordenação de Consultas Jurídico-Tributárias

Serviço Público Estadual
Proc. E-04/007/3835//2016
Data: 03/10/16 – Fls.:46

II - à transferência para outro estabelecimento, exceto varejista, do sujeito passivo por substituição, hipótese em que a obrigação pela retenção e recolhimento do imposto recairá sobre o estabelecimento que promover a saída da mercadoria com destino a empresa diversa;

III - à operação que destinar mercadoria para utilização em processo de industrialização.

Parágrafo único - Não se aplica o disposto no inciso III em operação realizada com álcool para uso doméstico, farmacêutico ou industrial, posição - 22.07, da NBM/SH, hipótese em que poderá ser adotada a regra do § 2º, do artigo 29.

Assim, cumpre analisar se a atividade exercida pela consultente pode ser configurada como industrialização, a fim de verificar se há a subsunção à regra prevista no supracitado inciso III, afastando, assim, o regime de substituição tributária.

Neste ponto, deve-se verificar que a competência para legislar acerca do conceito de industrialização é da União Federal, que o fez no Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 7.212/10, no qual há a exclusão expressa do preparo de produtos alimentares em restaurantes e similares do citado conceito, conforme disposto no seu art. 5º, *in verbis*:

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, confeitorias, 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;

Desta forma, não restam dúvidas de que a atividade de preparo de produtos para venda direta a consumidor final, exercida pela consultente, não se enquadra no conceito de industrialização, restando afastada, portanto, a regra prevista no art. 38 do Livro II do RICMS RJ/00.

Deve-se, ainda, ressaltar que não há na Legislação Tributária qualquer outra norma que afaste o citado regime de substituição tributária nas operações de saída de mercadorias destinadas a restaurantes, bares e similares, sendo, portanto, plenamente aplicável.



Governo do Estado do Rio de Janeiro
Secretaria de Estado de Fazenda
Superintendência de Tributação
Coordenação de Consultas Jurídico-Tributárias

Serviço Público Estadual
Proc. E-04/007/3835//2016
Data: 03/10/16 – Fls.:46

Pelo exposto, quanto aos questionamentos da consulente, é nosso entendimento:

- a.1) Aplica-se o regime de substituição tributária às saídas de produtos alimentícios (item 23) e demais mercadorias listadas no Anexo I do Livro II do RICMS-RJ/00, aprovado pelo Decreto nº 27.427/00, com destino a contribuintes que exercem atividades de preparo de alimentos para venda a consumidor final, tais como restaurantes, bares e similares;
 - a.2) Prejudicada
-
- b.1) A resposta para o questionamento é negativa. A artigo 34 do Livro admite excluir da receita bruta do estabelecimento os produtos sujeitos a substituição tributária. Entende-se que são os produtos comercializados pela consulente cujo imposto foi anteriormente retido por ST, a exemplo de bebidas, refrigerantes, etc.
 - b.2) Aplica-se integralmente, o disposto no § 3.º do artigo 34 às operações da consulente, conforme transcreto que segue:

“§ 3.º O contribuinte optante pelo regime especial de tributação de que trata este artigo que receber mercadoria com imposto retido por substituição tributária poderá deduzir, do valor do imposto apurado nos termos do caput e §§ 1.º e 2.º deste artigo, a importância equivalente à resultante da aplicação do percentual de **2,3% (dois inteiros e três décimos por cento)** sobre o valor da entrada da referida mercadoria, desde que esta esteja arrolada no item 23 do Anexo I do Livro II deste Regulamento, e seja utilizada como ingrediente na preparação de alimentos.
 - b.3) No caso de ICMS pago indevidamente a maior, cabe restituição de indébito nos termos da Resolução SEEF N.º 2.455, de 30 de junho de 1994. Desta forma, caso a consulente não tenha observado as alterações do artigo 34 do Livro V, feitas pelo Decreto nº 42.438/2015, cabe pedido de restituição de indébito, **a partir de 01 de janeiro de 2016**, data da vigência das mencionadas alterações. Contudo, deve ser observado o disposto no artigo 166, do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/66), segundo o qual: *a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.*



Governo do Estado do Rio de Janeiro
Secretaria de Estado de Fazenda
Superintendência de Tributação
Coordenação de Consultas Jurídico-Tributárias

Serviço Público Estadual
Proc. E-04/007/3835//2016
Data: 03/10/16 – Fls.:46

Por fim, 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 dispondo de forma contrária.

CCJT, em 13 de outubro de 2016.