

**A. I. N °** - 297745.0066/04-1  
**AUTUADO** - SALCO COMÉRCIO DE ALIMENTOS S/A.  
**AUTUANTE** - JORGE LUIZ MAGALHÃES NUNES  
**ORIGEM** - IFMT-DAT/NORTE  
**INTERNET** - 08.11.04

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO JJF N° 0433-01/04

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESTAURANTE. A atividade de restaurante não está equiparada a uma industrialização, estando sujeito ao pagamento da antecipação parcial referente aos produtos que não estejam sujeitos a isenção, não-incidência ou substituição ou antecipação tributária com encerramento de fase. Contribuinte descredenciado. Refeitos os cálculos para adequação ou inaplicação da MVA, conforme o caso, de acordo com as mercadorias. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 11/08/2004, exige ICMS no valor de R\$ 2.624,32, imputando ao autuado a infração de não ter recolhido o ICMS referente à antecipação parcial, na primeira repartição fazendária do percurso, sobre mercadorias adquiridas para comercialização, procedentes de outra unidade da Federação, por contribuinte descredenciado.

Foi lavrado o Termo de Apreensão e Ocorrências nº 269514.0037/04-2 (fls. 05 e 06), apreendendo as mercadorias constantes das notas fiscais nºs 46609 e 46610 (fls. 07 a 11).

O autuado, através de seu patrono, apresentou defesa tempestiva (fls. 18 a 27), alegando a inaplicabilidade do regime de antecipação parcial aos produtos adquiridos, posto que não são destinados à comercialização, mas para integrar o seu processo produtivo. Transcreveu o art. 12-A da Lei 7.014/96 e informou que o autuado atua na exploração e operação de restaurantes e lanchonetes, através de contrato de franquia, estando obrigado a produzir, com exclusividade, os gêneros alimentícios criados pela franqueadora, e que, para isto, adquire uma série de insumos em outras unidades da federação, os quais, após sofrerem um processo de transformação, resultam nos produtos finais direcionados ao consumo.

Afirmou que o perfil do autuado é restaurante, aderente a contrato de franquia, cuja atuação empresarial requer, por obrigação contratual, a aquisição interestadual contínua de insumos para posterior transformação no Estado da Bahia. Disse que o autuado não adquire mercadorias, via de regra, com o fito de posterior revenda, mas para compor o produto final, o qual é diverso das mercadorias inicialmente adquiridas, havendo um processo análogo ao empregado pela indústria, sendo uma atividade de produção, de transformação de matéria-prima, que jamais poderia ser alcançada por esta sistemática. Transcreveu o art. 359, §1º do RICMS/97, ressaltando que o mesmo

prescreve hipóteses de contribuintes que adquirem mercadorias para transformação, elencando, em seu inciso III, o ramo de atividade do autuado.

Asseverou que os valores relativos às mercadorias utilizadas como insumos ou ingredientes no preparo de produtos, mesmo quando sujeitas à substituição ou antecipação tributária, entram no cômputo da receita bruta mensal porque não há sua comercialização, transcrevendo o art. 504, V, “c”, 1 do RICMS/97. Alegou que quem está sujeito ao regime da antecipação parcial é o comerciante que revende os produtos adquiridos em outros Estados, não o autuado, que os emprega em processo produtivo, devendo ser submetido a tratamento similar ao que foi dispensado ao segmento industrial.

Disse que a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, através da SAT/DITRI, emitiu o Parecer nº 4898/2004, em consulta formulada pelo Sindicato das Empresas de Refeições Coletivas do Estado da Bahia, concluindo pela desobrigação das filiadas do consulente do pagamento da antecipação parcial, sob o fundamento de que as mercadorias adquiridas não se destinam à comercialização, mas são meros ingredientes que serão transformados em refeições coletivas prontas. Ao final, requereu a improcedência do Auto de Infração.

O autuante, em informação fiscal (fls. 43 e 44), afirmou que as únicas exceções para a não aplicabilidade da antecipação parcial são as mercadorias cujas operações internas sejam acobertadas por isenção, não-incidência e antecipação ou substituição tributária com encerramento da fase de tributação, conforme previsão da Lei nº 8.967/03. Asseverou que o autuado teve cassado o seu Regime Especial para a Portaria 114/04, a qual revogou a Portaria 270/93, incorporando-a, estando descredenciado no momento do fato gerador – entrada de mercadorias oriundas de outra unidade federada.

Relacionou algumas das mercadorias constantes das notas fiscais para demonstrar que as mesmas estão prontas para uso, já tendo sofrido os processos de produção e transformação. Aduziu que é considerado como produção ou transformação, quando, ao unir-se, misturar-se, reagir, etc os insumos, é gerado um outro produto com características e finalidades próprias, que difere das partes (insumos) que integraram o processo de produção ou transformação. Ao final, opinou pela ratificação da autuação.

## VOTO

O presente processo exige ICMS sob alegação de que o autuado não efetuou o recolhimento do imposto referente à antecipação parcial, na primeira repartição fazendária do percurso, sobre mercadorias adquiridas para comercialização, procedentes de outra unidade da Federação, a que estava obrigado por estar descredenciado.

A impugnação do autuado pode ser resumida na alegação de que não adquiriu as mercadorias para comercialização, pois, por estar cadastrado como restaurante, não revende as mesmas mercadorias, utilizando-as na preparação dos produtos que vende, devendo ter tratamento semelhante ao concedido às indústrias situadas neste Estado, ou seja, não ser obrigado ao pagamento do imposto referente à antecipação parcial.

Logo, a questão central reside na atividade do autuado constituir ou não uma industrialização, já que o regime de antecipação parcial tem sua incidência limitada às aquisições interestaduais para fins de comercialização, conforme dispõe o art. 12-A da Lei 7.014/97, incluído pela Lei 8.967/03, *in verbis*:

*“Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo*

*próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.*

*§ 1º A antecipação parcial estabelecida neste artigo não encerra a fase de tributação e não se aplica às mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por:*

*I - isenção;*

*II - não-incidência;*

*III - antecipação ou substituição tributária, que encerre a fase de tributação.*

*§ 2º O regulamento poderá fazer exclusões da sistemática de antecipação parcial do imposto por mercadoria ou por atividade econômica.”*

*§ 3º Nas operações com álcool poderá ser exigida a antecipação parcial do imposto, na forma que dispuser o regulamento.*

O autuado alegou que a Secretaria de Fazenda, no Parecer nº 4898/2004, concluiu pela desobrigação do pagamento da antecipação parcial pelas filiadas da consulente, Sindicato das Empresas de Refeições Coletivas do Estado da Bahia, por não comercializarem o que compram, produzindo algo novo, o alimento preparado, o qual é comercializado e possui características diversas dos insumos empregados. Contudo, o referido parecer se baseou no fato das filiadas da consulente não efetuarem venda a consumidor final, mas o preparo de alimentos em cumprimento a obrigação contratual, conforme se depreende do seu texto transcrito a seguir:

*“ICMS. Consulta. Antecipação parcial. Produção de refeição coletiva. Nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao preparo de refeições coletivas não incide a antecipação parcial, vez que essas mercadorias não se destinam à comercialização, tratando-se de ingredientes que serão transformados em refeições coletivas prontas, produzidas em escala industrial. Art. 352-A do RICMS-BA.*

*O SINDICATO DAS EMPRESAS DE REFEIÇÕES COLETIVAS DO ESTADO DA BAHIA - SINDERC formula Consulta via Internet buscando esclarecimentos relativos a antecipação parcial.*

*Informa que as empresas representadas promovem a atividade de fornecimento de refeições coletivas, e para isto adquirem todo tipo de gêneros alimentícios, transformando-os em refeições prontas, para abastecimento de suas unidades industriais, onde serão processadas, para serem fornecidas aos funcionários de diversas empresas do Estado, hospitais públicos, presídios e órgãos da Administração Direta.*

*Questiona a Consulente "a cerca da possibilidade das empresas ao final identificadas, não recolherem o imposto de antecipação, instituído pela lei acima citada".*

*DA RESPOSTA*

*O Regulamento do ICMS do Estado da Bahia assim dispõe no seu art. 352-A:*

*'Art. 352-A. Ocorre a antecipação parcial do ICMS nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso IX do art. 61, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição'.*

*A Consulente afirma na inicial que as empresas associadas realizam a atividade de preparo de refeições coletivas, adquirindo gêneros alimentícios e transformando-os em refeições coletivas prontas, que são produzidas em escala industrial.*

*As empresas firmam contratos com órgãos e entidades da Administração Pública, bem como, com empresas privadas, para o fornecimento de refeições a um grupo de pessoas ligadas a essas pessoas jurídicas. Não há nesta hipótese, o fornecimento de refeições direcionadas a determinados consumidores finais. As refeições são produzidas em escala industrial, as quais são fornecidas conforme o pré-estabelecido em contrato firmado entre as partes interessadas.*

*As refeições são preparadas utilizando diversos ingredientes, os quais passam por um processo de transformação, a fim de produzir as refeições coletivas em escala industrial. Como se vê, a produção de refeições não atende a um determinado cliente, consumidor final. As refeições se destinam a um grupo de pessoas em quantidade já pré-determinada, não atendendo a pedidos individualizados.*

*Isto posto, entendemos não ser aplicável a norma estatuída no art. 352-A supra transcrito, vez que as refeições não são destinadas a consumidor final, mas sim, produzidas em escala industrial em cumprimento a obrigação contratual, não caracterizando a destinação comercial.*

*Portanto, nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao preparo de refeições coletivas não incide a antecipação parcial, vez que essas mercadorias não se destinam à comercialização.*

*Ressaltamos por fim, dentro de 20 (vinte) dias após a ciência da resposta à consulta, a Consulente deverá acatar o entendimento estabelecido na mesma, ajustando-se à orientação recebida, se for o caso, efetuando o pagamento das quantias porventura devidas, atualizadas monetariamente até 31/12/00, se o seu vencimento tiver ocorrido antes dessa data, mas sem acréscimos moratórios a partir da data da formulação da Consulta, nos termos do art. 63 do RPAF/99.*

*É o parecer."*

Ressalto que a atividade efetuada pelas filiadas da consulente difere da atividade do autuado, por não efetuarem venda a consumidor final, mas o preparo de alimentos em cumprimento a uma obrigação contratual, não caracterizando a destinação comercial. Entendo que a atividade do autuado não se constitui em uma industrialização e, para embasar tal entendimento, transcrevo abaixo o art. 5º do Regulamento do IPI, Decreto nº 2.637/98:

*"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;”*

Portanto, não se incluindo a atividade do autuado no conceito de industrialização, não pode receber o mesmo tratamento de uma indústria. Desta maneira, estando o contribuinte descredenciado, o momento para pagamento da antecipação tributária referente às suas aquisições interestaduais é a entrada no território baiano, conforme o disposto no art. 125, II, “b” e “f” e §§7º e 8º, do RICMS/97.

Contudo, apesar do valor cobrado não ter sido objeto da impugnação, verifico que o autuante incluiu no cálculo a MVA de 15% para todos os produtos, sendo que a antecipação parcial não prevê a aplicação de MVA, e alguns produtos estão na substituição tributária com encerramento da fase de tributação possuindo diferentes MVA’s: carne mcmax, quarteirão e regular (MVA de 16%), carne value chicken, mcchicken, mcnuggets e filé de peito empanado (MVA de 17%), sucos de laranja, limão, maracujá e uva (MVA de 30%) e pães big mac, delifrench, integral, mcmax, quarteirão e regular (MVA de 20%).

Dos autos, entendo que a infração está caracterizada, de acordo com o demonstrativo abaixo:

Descrição dos Produtos	Valor da Nota Fiscal	MVA	Base de Cálculo	Alíquota	ICMS Total	Crédito Fiscal	Imposto Devido
Carne Bovina	6.670,99	16%	7.738,35	17%	1.315,52	800,52	515,00
Carne de Frango	1.467,52	17%	1.717,00	17%	291,89	176,10	115,79
Sucos	1.486,32	30%	1.932,22	17%	328,48	178,36	150,12
Pães	3.397,19	20%	4.076,63	17%	693,03	407,66	285,36
Demais Produtos	20.747,44	0%	20.747,44	17%	3.527,06	2.414,79	1.112,28
<b>Total</b>	<b>33.769,46</b>	<b>-</b>	<b>36.211,63</b>	<b>-</b>	<b>6.155,98</b>	<b>3.977,43</b>	<b>2.178,55</b>

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **297745.0066/04-1**, lavrado contra **SALCO COMÉRCIO DE ALIMENTOS S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 2.178,55**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e demais acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de novembro de 2004.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA - RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - JULGADOR