

A. I. Nº - **- 124157.0768/09-3**  
**AUTUADO** - SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS S.A. [TRÊS CORAÇÕES ALIMENTOS S.A.]  
**AUTUANTE** - ANTÔNIO JOSÉ DOS SANTOS  
**ORIGEM** - IFMT METRO  
**INTERNET** - 26/10/2010

### 3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0262-03/10

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. CAFÉ MOÍDO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO NA FRONTEIRA OU NA PRIMEIRA REPARTIÇÃO FAZENDÁRIA DO PERCURSO. Procedimento em princípio nulo, por ter a autoridade fiscalizadora confundido o instituto da “antecipação parcial” com o instituto da substituição tributária por antecipação, incluindo na base de cálculo a parcela do frete e a MVA (margem de valor agregado). No mérito, trata-se de transferência interestadual de mercadorias enquadradas no regime de substituição entre estabelecimentos da mesma empresa, sendo o destinatário filial atacadista. Por disposição expressa do regulamento do imposto, não é devida a retenção ou antecipação do imposto nas transferências interestaduais, quando a mercadoria se destinar “a estabelecimento filial atacadista situado neste Estado, no caso de transferência de estabelecimento industrial ou de suas outras filiais atacadistas, localizado nesta ou em outra unidade da Federação, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto referente às operações internas subseqüentes” (RICMS, art. 355, I). Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 9/11/09, acusa falta de recolhimento de ICMS devido a título de antecipação parcial na primeira repartição da fronteira ou do percurso, relativo à aquisição interestadual de mercadorias destinadas a comercialização, por contribuinte “descredenciado” [sic]. Imposto lançado: R\$ 8.422,70. Multa: 60%.

O autuado apresentou defesa explicando que tem por atividade principal a moagem, torrefação, embalagem e comercialização de café, bem como a produção e comercialização de capuccinos e achocolatados, dentre outros produtos alimentícios. Alega que efetuou venda de mercadorias para a empresa C&S Atacado e Varejo de Gêneros Alimentícios Ltda., estabelecida em Cruz das Almas, conforme cópia anexa do DANFE 13895, porém o fiscal não examinou os documentos e lavrou o Auto de Infração. Suscita preliminar de nulidade alegando discrepância entre o valor da base de cálculo e o valor da venda indicado no DANFE, tornando inseguras as informações dispostas no Auto de Infração e consequentemente os valores do imposto e da multa. Argumenta que o fato deve ser analisado à luz do art. 39, IV, “b” do RICMS/BA [sic], c.c. o de cálculo constitui informação imprescindível no Auto de Infração, não a contiver ou se contiver valores incorretos ou duvidosos, haj

erros formais, só é admitida a base de cálculo se for possível aferir o montante do débito tributário. A seu ver, na situação em exame a base de cálculo apontada pela autoridade fiscal diverge totalmente dos valores constantes no DANFE 13895, e por isso não se pode determinar o débito tributário. Conclui a preliminar pedindo que o Auto de Infração seja considerado nulo.

No mérito, o autuado nega que tivesse havido a infração que lhe foi imputada. Transcreve trechos dos dispositivos apontados como infringidos, para demonstrar que a operação realizada, que foi a venda para estabelecimento localizado em município baiano, não se enquadra na previsão do art. 352-A do RICMS, que cuida de entrada interestadual. Aduz que não houve prejuízo ao fisco, e que a situação cadastral da empresa destinatária das mercadorias era regular, de modo que a seu ver o Auto de Infração é improcedente.

Pede que o lançamento seja declarado nulo, ou que, não sendo acatada a preliminar, seja julgado improcedente. Juntou documentos.

O fiscal autuante prestou informação assinalando inicialmente que o ICMS foi instituído pela Lei nº 7.014/96, que foi aprovada [sic] pelo Decreto nº 6.284/97. Diz que, com o cuidado de defender os interesses do erário estadual, lavrou este Auto de Infração com base em preceitos legais, após identificação e enquadramento do ilícito fiscal.

Quanto ao mérito, informa que o fato consiste numa transferência interestadual de 22.848 kg de café ensacado a vácuo procedentes de Natal (RN) através do DANFE 13895, tendo sido descumprida exigência da legislação, pois o destinatário se encontrava na condição de descredenciado, tendo deixado de efetuar o pagamento do imposto devido na operação na primeira repartição fazendária da divisa ou do percurso. Transcreve trechos de dispositivos regulamentares.

Ao comentar as alegações do contribuinte, o fiscal diz que a defesa teria apresentado o argumento de que se trataria de “mercadoria de transferência sob o manto do art. 355, I, do RICMS/BA, por isso não sujeitas à antecipação do ICMS”, e contrapõe que tal argumento não deve prosperar, face à situação do autuado no momento da operação mercantil.

Com relação à alegação de discrepância entre o que consta no DANFE e o valor especificado no Auto de Infração, o fiscal frisa que a defesa se equivocou na leitura do DANFE, haja vista que ele retrata uma operação de transferência de 22.848,280 kg de café empacotado a vácuo em embalagens de 250g. Explica como foi determinada a base de cálculo, adicionando o valor do frete e em seguida a MVA (margem de valor agregado) de 15%.

O fiscal comenta também o pedido que teria sido formulado pelo contribuinte, “com base no que dispõe o art. 355, I, do mesmo diploma legal”, contra-argumentando que o ordenamento tributário não deixa dúvidas quando exige que os contribuintes que se encontrem descredenciados, ao adquirirem mercadorias para comercialização, inclusive em caso de transferência, recolham o ICMS devido na operação no primeiro posto fiscal do trajeto (art. 352-A), pois apenas aqueles credenciados é que têm prazo para pagar o imposto até o dia 25 do mês subsequente.

Opina pela procedência do lançamento.

Na fase de instrução, diligenciou-se para que fosse suprida a falta de assinatura na peça de defesa.

## VOTO

O lançamento em discussão tem por objeto a falta de recolhimento de ICMS a título de “antecipação parcial” na primeira repartição fazendária da fronteira ou do percurso neste Estado, relativamente à aquisição de mercadoria procedente de outro Estado destinada a comercialização por contribuinte “descredenciado” – leia-se: mercadoria destinada a comercialização por contribuinte que se encontrava descredenciado do regime jurídico 114/04, que posterga o pagamento da antecipação parcial do subsequente.

A autuação foi feita pela fiscalização do trânsito de mercadorias.

Embora a defesa alegue que se trataria de uma operação interna, e não interestadual, é inegável que as mercadorias eram provenientes de Natal (RN) e destinavam-se a estabelecimento situado em Simões Filho (BA), haja vista a cópia do DANFE 13895 que compõe os autos (fl. 11). Nesse ponto a defesa está portanto equivocada. Embora a defesa se reporte ao DNAFE 13895, juntou a cópia de outro documento, que nada tem a ver com este caso (fl. 31).

O fiscal autuante, ao prestar a informação, deu um esclarecimento e levantou uma questão. Tanto o esclarecimento quanto a questão por ele levantada são de suma relevância neste caso.

O esclarecimento prestado pelo fiscal é de que se trata de uma transferência interestadual de 22.848 kg de café ensacado a vácuo, aduzindo noutro trecho que o café é empacotado a vácuo em embalagens de 250g. Por essa descrição, fica evidente que se trata de café moído. Ora, café moído (café em pó) é mercadoria incluída no regime de substituição tributária, nos termos do art. 353, inciso II, item 10, do RICMS: “café torrado ou moído – NCM 0901.21.00 e 0901.22.00”.

Observe-se que na previsão regulamentar o produto é enquadrado nos códigos 0901.21.00 e 0901.22.00 da NCM. No DANFE à fl. 11, consta que a mercadoria é enquadrada nos códigos 0901.21.00 e 0901.22.00. Sendo assim, surge um problema: seria devida a antecipação parcial? A legislação prevê o pagamento da chamada antecipação parcial relativamente a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária?

Apesar de a defesa não ter questionado esse aspecto, é meu dever suscitá-lo, pois o lançamento tributário constitui um procedimento vinculado, sujeito à estrita legalidade.

Noto que o nobre autuante fez uma confusão incrível. Na descrição do fato, no corpo do Auto, foi dito expressamente que o lançamento tinha por objeto a falta de recolhimento de ICMS a título de “antecipação parcial”. No enquadramento legal foi feita menção ao art. 352-A do RICMS, confirmado que o fundamento jurídico do lançamento se refere mesmo à chamada “antecipação parcial”. Na informação fiscal, dentre os dispositivos transcritos destaca-se o aludido art. 352-A. A intenção do nobre autuante parece que era realmente cobrar o imposto a título de “antecipação parcial”.

Ocorre que, examinando-se o demonstrativo à fl. 3, foi incluída na base de cálculo a parcela do frete. Ora, não existe previsão de pagamento da “antecipação parcial” para o frete. A previsão é apenas para as mercadorias: art. 352-A, “caput”.

Além disso, de acordo com o referido demonstrativo à fl. 3, o nobre autuante adicionou a MVA de 15%. Não foi portanto observada a regra do art. 352-A, segundo o qual o valor a ser pago na “antecipação parcial” é obtido mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso IX do art. 61, abatendo-se o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.

Ao aplicar a MVA sobre o total das mercadorias e do frete, depreende-se que talvez o que o nobre autuante pretendesse realmente cobrar fosse o imposto relativo às futuras operações das mercadorias. Sendo assim, confundiu dois institutos distintos: a substituição tributária por antecipação (que se contrapõe à outra modalidade de substituição, que é a substituição tributária por diferimento) e a denominada “antecipação parcial”, figura relativamente nova introduzida na legislação baiana e ainda não assimilada por muitos contribuintes e também por muitos agentes do fisco. No jargão fiscal, é comum ouvir-se falar em “antecipação total” e “antecipação parcial”. A legislação, porém, não contempla a expressão “antecipação total”. É preciso distinguir bem as figuras jurídico-tributárias, para evitar confusão. A legislação baiana prevê o pagamento de ICMS na modalidade de “antecipação parcial”, espécie de antecipação que denominar-se “antecipação provisória”, figura tributária de natureza tributária por antecipação, que tem o caráter de “antecipação definitiva”.

tributação das mercadorias, ao contrário da “antecipação parcial” (provisória), que tem caráter transitório. Apesar de haver entre as duas modalidades de antecipação uma relação de gênero e espécie, trata-se de figuras tributárias com pressupostos e consequências diversas. Uma implica o encerramento da fase de tributação, e a outra, não; numa há aplicação de MVA, na outra, não; e há ainda o fato de que não estão sujeitas à antecipação dita “parcial” as mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação. Para evitar equívocos, seria de bom alvitre que o legislador, no futuro, desse nova denominação ao instituto da “antecipação parcial”. Com esses comentários, pretendo apenas contribuir para que os fiscais se apercebam da distinção entre as duas figuras, de modo que a descrição dos fatos, nos Autos de Infração, seja feita de forma consentânea com a natureza de cada tipo ou espécie de antecipação.

Está evidente neste caso que o nobre autuante, por confundir um instituto com outro, lançou o tributo tomando por fundamento genérico a figura da “antecipação parcial”, porém adotando os critérios aplicáveis à “antecipação convencional”.

Em situação dessa ordem, a consequência é a nulidade do procedimento. No entanto, deixo de propor a nulidade, haja vista que, no mérito, o lançamento é improcedente, pelas razões que passo a expor.

Para isso, baseio-me no que foi dito pelo nobre autuante na informação. Com efeito, além do esclarecimento que acabo de analisar, o autuante, ao comentar as alegações do contribuinte, disse que a defesa teria apresentado o argumento de que se trataria de “mercadoria de transferência sob o manto do art. 355, I, do RICMS/BA”.

Na verdade, o contribuinte não disse isso na defesa. A defesa (fls. 18/22) não fez alusão alguma ao art. 355, I, do RICMS. Suponho que o nobre autuante, percebendo que o fato se enquadra na hipótese do inciso I do art. 355, se retratou do equívoco cometido na autuação. É dever da autoridade fiscalizadora reconhecer eventuais erros incorridos e propor a correção, em nome dos princípios da verdade e da legalidade. Nesse ponto, louvo a atitude do novo autuante, discordando apenas quanto à forma como a questão foi trazida à baila, atribuindo à defesa coisas de que o autuado não cogitou.

A circulação das mercadorias objeto do procedimento fiscal foi feita acobertada pelo DANFE 13895 (fl. 11), que tem como emitente a Santa Clara Ind. e Com. de Alim. S.A., estabelecida em Natal (RN) e como destinatário outro estabelecimento da mesma empresa, situado em Simões Filho (BA). Os números dos CNPJs demonstram tratar-se de estabelecimentos da mesma empresa.

O deslinde da questão é simples porque a matéria é objeto de disciplina clara e objetiva da legislação. O nobre autuante fez menção ao inciso I do art. 355 do RICMS-BA. Com efeito, prevê o RICMS-BA:

“Art. 355. Não se fará a retenção ou antecipação do imposto nas operações internas, nas aquisições de outra unidade da Federação ou do exterior e nas arrematações de mercadorias importadas e apreendidas ou abandonadas, quando a mercadoria se destinar:

.....  
I - a estabelecimento filial atacadista situado neste Estado, no caso de transferência de estabelecimento industrial ou de suas outras filiais atacadistas, localizado nesta ou em outra unidade da Federação, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto referente às operações internas subseqüentes, hipótese em que aplicará a MVA prevista para a retenção por estabelecimento industrial, observado o disposto no § 2º do artigo seguinte;

.....  
Art. 356. ....

.....  
§ 2º Na hipótese do inciso I do artigo anterior e do inciso II do estabelecimento destinatário adquira de terceiro outras merca

Created with

 nitroPDF® professional  
download the free trial online at [nitropdf.com/professional](http://nitropdf.com/professional)

anticipação, para que se dê ao seu estoque e às suas operações tratamento fiscal uniforme, deverá o contribuinte utilizar como crédito fiscal tanto o ICMS da operação normal como o imposto retido ou antecipado, obrigando-se a efetuar a retenção do imposto nas operações internas subseqüentes com aquelas mercadorias, observando-se, quanto à margem de valor adicionado (MVA), o disposto no inciso I do artigo anterior e no § 1º do art. 372.”

O art. 355 do RICMS/BA integra uma subseção que cuida das hipóteses em que *não deve ser feita a antecipação do imposto* nas operações internas e nas aquisições de fora do Estado. A tônica desta subseção é voltada para as entradas de mercadorias (aquisições, importações, arrematações, transferências), levando em conta os critérios da substituição tributária da legislação interna do Estado da Bahia.

Como foi visto, o regulamento, de forma expressa, no art. 355, I, prevê que não é devida a retenção ou antecipação do imposto nas transferências interestaduais, quando a mercadoria se destinar “a estabelecimento filial atacadista situado neste Estado, no caso de transferência de estabelecimento industrial ou de suas outras filiais atacadistas, localizado nesta ou em outra unidade da Federação, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto referente às operações internas subseqüentes”.

O destinatário das mercadorias neste caso é um estabelecimento atacadista de produtos alimentícios, conforme consta no rodapé do instrumento à fl. 8, e de acordo com os CNPJs é filial atacadista da mesma empresa remetente das mercadorias, de acordo com o DANFE à fl. 11. A lei baiana atribui à filial atacadista situada neste Estado a condição de responsável tributário nas operações com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. O fato em análise envolve café moído (café em pó). Essa mercadoria integra o art. 353, conforme inciso II, item 10. A filial baiana, na condição de destinatária das mercadorias, ficará responsável pela retenção do imposto nas operações internas subseqüentes.

Desse modo, não há a obrigação de pagar o imposto por antecipação, nem no dia 25 do mês subseqüente, e muito menos, por conseguinte, no primeiro posto fiscal da fronteira ou do percurso neste Estado.

Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão unânime, julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração nº 124157.0768/09-3, lavrado contra **SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS S.A. SANTA CLARA INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS S.A. [TRÊS CORAÇÕES ALIMENTOS S.A.]**

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de outubro de 2010

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – JULGADORA