

**A. I. Nº** - 028924.0047/12-0  
**AUTUADO** - BGMAXX COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.  
**AUTUANTE** - ANTONIO FERNANDO DA CUNHA VEIGA  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**INTERNET** - 24.05.2013

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0091-02/13

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. **a)** FALTA DE RECOLHIMENTO. **b)** RECOLHIMENTO A MENOS. As mercadorias constantes nas notas fiscais descritas no PAF, não estão compreendidas entre as hipóteses de exceção previstas na Lei nº 8.967/2003. Infrações subsistentes. 2. IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO. 3. IMPOSTO LANÇADO E RECOLHIDO A MENOS. Comprovado nos autos que o Autuado deixou de recolher ou recolheu a menos o ICMS escriturado no seu livro RAICMS. Infrações caracterizadas. Indeferido pedido de diligência. Não acolhida preliminar de nulidade suscitada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 10/10/2012, exige crédito tributário no valor de R\$28.736,06 em razão das seguintes irregularidades:

1. deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado e destinadas a comercialização, nos meses de janeiro a junho e outubro de 2011, no valor de R\$17.909,58, acrescido de multa de 60%;
2. efetuou o recolhimento a menos do ICMS antecipação parcial referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado e destinadas a comercialização, nos meses de julho, agosto e novembro de 2011, no valor de R\$2.832,60, acrescido da multa de 60%;
3. deixou de recolher ICMS nos prazo regulamentares referentes a operações escrituradas nos livros fiscais próprios no mês de outubro de 2011, no valor de R\$6.692,95 acrescido da multa de 60%;
4. recolheu a menos ICMS em decorrência de desconcontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS no mês de novembro de 2011, no valor de R\$1.300,93 acrescido da multa de 60%.

O autuado ingressa com defesa fls.40/50. Contesta o auto pelas razões explanadas abaixo.

Inicialmente diz ser a defesa tempestiva. Adverte que o lançamento em apreço deriva da desconsideração, pelo Auditor Fiscal, de ordens judiciais que se encontram em vigor até o dia de hoje e que determinaram (I) a re-inclusão da Impugnante na sistemática de recolhimento de ICMS pelo regime de receita bruta, cuja apuração do *quantum debeatur* se dá em função da aplicação da alíquota de 4% sobre a receita mensal auferida pela empresa, e (II) a suspensão da exigibilidade do recolhimento de ICMS, modalidade antecipação parcial, relativo à entrada de mercadorias destinadas ao uso e consumo, caso em que a Impugnante atua como verdadeira consumidora final desses insumos.

Sustenta que no contexto fático em que se dá a peça impugnatória a impugnante realizou a propositura de ações judiciais nas quais impugnou (I) sua exclusão do regime de recolhimento do

ICMS à alíquota de 4% sob sua receita bruta, (II) o regime de antecipação parcial de ICMS estatuído pela Lei nº 7.014/96, e obteve provimento (cautelares/liminares ou de mérito) favoráveis.

Afirma que duas foram às ações judiciais propostas cujo entendimento é essencial para o deslinde da questão que agora se coloca. A primeira delas tinha como escopo questionar a ilegalidade/inconstitucionalidade da exclusão, perpetrada pelo Estado da Bahia, da ora Impugnante da sistemática de recolhimento de ICMS auferido com base em sua receita bruta, aplicando sobre essa base de cálculo a alíquota de 4%. Diz que tal exclusão seu deu ao fundamento – desarrazoado - de que a operação de venda de brinquedo antes realizada pela Impugnante em seu estabelecimento franqueado iria de encontro à legislação instituidora do regime especial de recolhimento de ICMS. Diz que se acobertando nesse argumento, o Estado da Bahia passou a cobrar a referida exação à alíquota de 17%, dando início à diversas autuações e execuções fiscais contra a Impugnante.

Afirma que contra essa exclusão do regime especial de recolhimento de ICMS a Impugnante socorrendo-se ao Poder Judiciário no intuito de obter o provimento judicial cabível de modo a declarar a ilegalidade/inconstitucionalidade do ato arbitrário promovido pelo Estado da Bahia.

Aduz que a segunda ação judicial ajuizada buscava a suspensão e posterior anulação de ato coator das autoridades fazendárias estaduais que, no seu entender, de forma ilegal e inconstitucional exigem o pagamento de antecipação parcial do ICMS quando da aquisição de produtos de outros Estados da Federação para uso/consumo ou para utilização como insumo na confecção dos produtos que comercializa.

Argumenta que o pedido liminar, realizado nessa ação, foi deferido pelo Poder Judiciário em sede recursal, sendo que os pleitos da Impugnante foram atendidos. Afirma que da simples análise do Auto de Infração combatido, verifica-se que se referem aos temas tratados nas ações judiciais ajuizadas, isto é, ao período em que a Impugnante se viu obrigada a recolher o ICMS à alíquota de 17% ao invés de 4%, bem como ao recolhimento de ICMS na modalidade antecipação parcial.

Frisa que a auditoria fiscal apurou suposto débito de ICMS referente ao período de apuração compreendido no ano de 2011, sendo que tal débito já foi discutido no bojo do Mandado de Segurança 0024501-54.2010.805.0001, impetrado visando desconstituir o ato que considera ilegal e inconstitucional praticado pelo Estado da Bahia.

Aduz que a Fiscalização ignorou o conteúdo do provimento judicial e a autuou pelo recolhimento a menor de ICMS. Ocorre que, tendo em vista que a infração atacada se amolda perfeitamente à hipótese aqui descrita restando evidente que a exigência fiscal é indevida, devendo ser rechaçada de plano.

Assevera que é ilegal e inconstitucional a sistemática de recolhimento do ICMS adotada pelo Estado da Bahia por conta da exigência ínsita no art. 12-A da Lei 7.014/96.

Enxerga erro na capitulação legal aplicada no auto de infração pelo autuante ao utilizar o art. 124 e art. 61, inciso IX do RICMS/BA.

Menciona que não basta que o Auto de Infração mencione isoladamente o dispositivo legal que supostamente restou infringido pelo contribuinte, devendo o trabalho fiscal se pautar pela descrição clara e precisa do fato que motivou a autuação. Sobre a matéria cita e transcreve doutrina de Paulo de Barros Carvalho. Diz que a exigência fiscal não atende plenamente ao comando do art. 142 do CTN.

Afirma que as operações envolvendo a aquisição de bens para uso e consumo e destinadas ao ativo imobilizado foram subsumidas ao comando descrito no art. 352-A, do RICMS/97, que se aplica às hipóteses em que um bem adquirido é posteriormente destinado à comercialização (se tornando, portanto, uma mercadoria). Tal postura pretende transverter a realidade dos fatos, alterando conceitos do direito privado em prol de uma insaciável fome arrecadatória. Por este fato requer a nulidade do auto de infração.

No mérito analisa o artigo 352-A do RICMS/97 em conjunto com seu § 1º concluindo que a norma referida é direcionada aqueles contribuintes que adquirem mercadorias provenientes de outras unidades da Federação para posterior revenda, de forma que antecipam parte do tributo, pagando o restante quando da efetiva ocorrência do fato gerador de sua operação de venda, sem que realmente ocorra o encerramento da fase de tributação. Assevera que sua situação é a do adquirente de produtos para uso, consumo ou ativo imobilizado da empresa, que jamais retornarão ao comércio jurídico, e aqueles utilizados como matéria-prima, em que há transformação para composição do produto final a ser posteriormente comercializado.

Sustenta que não se configura aquisição para fins de comercialização direta, como dito nos art. 12-A da Lei 7.014/96, inclusive esta venda posterior poderá ou não ocorrer, mas sim de aquisição para transformação em bem de consumo que, pela sua natureza e pelo processamento que sofre se torna produto totalmente dissociável daqueles adquiridos anteriormente.

Esclarece que estes produtos adquiridos para uso, consumo, ou inclusão no seu ativo imobilizado, não se adequa a operação prescrita no art. 12-A da Lei de ICMS, já citada, uma vez que jamais haverá fato gerador do ICMS na operação principal, que é de revenda dentro do Estado, o que torna despendicienda a exigência da parte antecipada do tributo não devido.

Sobre o tema cita decisão deste Conselho Estadual de Fazenda do Estado da Bahia – CONSEF que se manifestou encampando a tese ora suscitada, conforme se depreende do Acórdão JJF nº 0372-02/10.

Diz ter restado claro que a atividade peculiar da Recorrente no presente caso, não deve ser tributada na forma estabelecida pelos arts. 12-A da Lei 7.014/96 e 352-A do RICMS/97, haja vista que conforme fora exposto, não se subsume à norma de tributação do imposto sobre mercadoria, eis que não são adquiridas para fins de comercialização, mas sim para composição de produto a ser reintroduzido posteriormente no comércio, momento no qual será cobrado o tributo respectivo. Invoca os termos do Mandado de Segurança nº 502.059-7/2004. Cita doutrina e jurisprudência.

Menciona ser inaplicável a alíquota de 17% a ser calculada sobre a receita bruta da Impugnante. Diz que, caso esse Conselho entenda estarem as infrações listadas no auto de infração abarcadas pelo comando das decisões proferidas nos processos de nº 0024501-54.2010.805.0001 e 0317707-73.2012.805.0000, melhor sorte não gozaria o fisco estadual naquilo que tange, às infrações lavradas em razão de suposta ausência de recolhimento de ICMS a ser auferido com base na receita bruta mensal da Impugnante.

Frisa que conforme se depreende do Auto de Infração, o Auditor vem aplicando a alíquota de 17% sobre a receita bruta auferida pela Impugnante quando, sabidamente, deveria aplicar a alíquota de 4% sobre a mesma base de cálculo. Afirma que o ilícito tem nome: excesso de exação, materializado quando o Agente Fiscal “*exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido...*”. É o que se conclui da análise da legislação que regia o tema (recentemente alterada, de modo a reduzir ainda mais o valor devido do imposto, *transcreve o art.504 do RICMS/97*).

Diz restar evidente a configuração de excesso de exação ao caso em tela, devendo ser refeito os cálculos do imposto supostamente devido em razão de eventual ausência de recolhimento de ICMS referente a operações escrituradas nos livros fiscais da Impugnante.

Conclui requerendo seja julgado totalmente improcedente o crédito lançado no Auto de Infração em virtude: (a) da impossibilidade de cobrança dos créditos listados no Auto de Infração vergastado, frente ao conteúdo das decisões judiciais proferidas; e (b) da absoluta nulidade do Auto de Infração combatido, frente a parca fundamentação que o instruiu e a inaplicabilidade do art. 352-A ao caso, conforme entende ter demonstrado ao longo da defesa. Em caráter sucessivo, requer a realização de diligência para que sejam comprovados os equívocos que permearam os trabalhos da Fiscalização.

O autuante em informação fiscal fl. 117, inicialmente reproduz os fatos e sintetiza as razões defensivas. Diz que a empresa autuada é cadastrada na SEFAZ com atividade econômica principal nº 5611203 – Lanchonetes, bares e afins, fl 07.

Informa que a autuada adquire seus produtos fora do Estado, como: pão, presunto queijo, bacon, cat chup, mostarda etc; monta o sanduíche e comercializa, chama isto de indústria de transformação e fundamenta a inaplicabilidade do imposto cobrado com uma argumentação pífia e contraditória.

Assevera que embora a empresa argumente que foi aplicada alíquota de 17% na apuração do imposto constante no auto de infração, esqueceu de verificar na fl. 8, que a planilha onde foi apurado o débito apresenta 4% como valor da alíquota aplicada nos casos de restaurantes, lanchonetes e afins. Esclarece que a dúvida do contribuinte decorre da falta de informação do representante jurídico da empresa, pois o formulário de autuação (SEAI), vem gravado o imposto de 17%, porém considerando-se o valor da base de cálculo registrada, vemos que o valor cobrado de débito fiscal, equivale a carga tributária de 4% conforme requer o Autuado. Conclui, portanto, que a alegação do sujeito passivo não procede.

#### **VOTO**

No presente lançamento está sendo exigido ICMS em decorrência da falta de recolhimento e recolhimento a menos do ICMS antecipação parcial, infrações 01 e 02; falta de recolhimento e recolhimento a menos do ICMS nos prazo regulamentares referentes a operações escrituradas nos livros fiscais, infrações 03 e 04.

Cabe-me inicialmente apreciar as nulidades arguidas pelo autuado.

O sujeito passivo em razões defensivas alega erro na capitulação legal aplicada no auto de infração e que o trabalho fiscal não teria se pautado pela descrição clara e precisa do fato que motivou a autuação, o que inquinaria o lançamento fiscal de nulidade.

Não acolho esta pretensão considerando que restou clara a existência tributária pretendida, ou seja, a falta de recolhimento de ICMS nos prazos regulamentares com valores de imposto declarados pelo próprio autuado através de DMA – Declaração Mensal da Apuração do ICMS e a falta de recolhimento e recolhimento a menos da antecipação parcial do imposto, tendo em vista se tratar de operação interestadual, com mercadorias destinadas a comercialização. Foi obedecido o devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, haja vista que o autuado obteve as peças necessárias a sua defesa; foram obedecidos os prazos previstos legalmente e demais exigências formais.

Registro que ainda que houvesse erro na indicação de dispositivos regulamentares, o que no presente caso não ocorreu, não implicaria nulidade da autuação fiscal, conforme dispõe o art. 19 do RPAF/99, visto que a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal. Ficou, portanto, evidenciado o enquadramento legal e o autuado entendeu as irregularidades que lhe foram imputadas e se defendeu citando dados do levantamento fiscal.

Vejo que o PAF está revestido das formalidades legais não estando presentes nos autos qualquer dos motivos de nulidades elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99.

Indefiro o pedido de revisão fiscal ao feito para realizar a apuração de eventuais valores mantidos de multa e imposto, visto que o sujeito passivo recebeu cópias dos demonstrativos que fundamentaram a autuação, em decorrência deste fato trouxe aos autos elementos cujas análises puderam ser apreciadas na constância da instrução do processo, contudo não carrou aos autos documentos, levantamentos e demonstrativos apontando inconsistências passíveis de revisão fiscal em diligência, por outro lado, existem nos autos todos os elementos necessários ao meu convencimento.

O sujeito passivo em sua peça impugnativa afirma que é ilegal e inconstitucional a sistemática de

recolhimento do ICMS adotada pelo Estado da Bahia por conta da exigência ínsita no art. 12-A da Lei 7.014/96.

Em relação à arguição de inconstitucionalidade da lei que embasou o lançamento fiscal, ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma, razão pela qual me abstenho de manifestar a respeito.

No mérito, em síntese o contribuinte aduz: a) que não estaria sujeito a regra do art. 352-A do RICMS/97 em conjunto com seu § 1º, visto que sua atividade econômica é específica, pois seria adquirente de produtos para uso, consumo ou ativo imobilizado, que jamais retornarão ao comércio jurídico, ou mercadorias utilizadas como matéria-prima, em que há transformação para composição do produto final a ser posteriormente comercializado, portanto, não se configura aquisição para fins de comercialização direta, como dito nos art. 12-A da Lei 7.014/96, mas sim de aquisição para transformação em bem de consumo que, pela sua natureza e pelo processamento que sofre se torna produto totalmente dissociável daqueles adquiridos anteriormente; b) que teria realizado a propositura de ações judiciais nas quais impugnou sua exclusão do regime de recolhimento do ICMS à alíquota de 4% sob sua receita bruta; e determinou sua exclusão do regime de antecipação parcial de ICMS estatuído pela Lei nº 7.014/96, obtendo provimento (cautelares/liminares ou de mérito) favorável. Diz ser inaplicável a alíquota de 17% a ser calculada sobre sua receita bruta, e o correto seria o Auditor aplicar 4% ao invés de 17% como fez no auto de infração.

Compulsando as peças que compõem este processo, vejo que embora o Autuado sustente que estaria sob a proteção de Decisão Judicial para deixar de realizar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, invocando o Mandado de Segurança nº 0024501-54.2010.805.0001, por ele impetrado visando desconstituir ato praticado pelo Estado da Bahia, não trouxe aos autos, os elementos necessários a comprovação de sua alegação. Não existe cópia desse instrumento no processo, nem pode ser verificado se a Secretaria da Fazenda tomou ciência da referida Decisão.

Registro que o artigo 123 do RPAF/99, assegura ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do Auto de Infração, devendo a defesa ser acompanhada das provas que o contribuinte tiver inclusive levantamentos e documentos referentes às suas alegações, haja vista que a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de veracidade da autuação fiscal, conforme previsto no art. 143, do mesmo regulamento.

Observo ainda, que o sujeito passivo alega que a fiscalização para fins de apuração do imposto devido nas infrações 03 e 04, teria aplicado uma alíquota de 17% ao invés de 4% sobre seu faturamento, pois estaria sujeito a apuração do imposto pelo Regime da Receita Bruta.

Da análise das planilhas que compõem o PAF, vejo que o Autuado se equivocou. Os demonstrativos que sustentam as infrações 03 e 04 comprovam que o Autuante para calcular o imposto devido se socorreu da declaração do contribuinte sobre seu faturamento bruto, através da DMA e aplicou 4% para apurar o imposto devido, conforme planilha fl. 08. Comparou com os valores declarados e recolhidos pelo autuado fl. 23, cobrando a diferença. Portanto as infrações 03 e 04 estão devidamente caracterizadas.

As infrações 01 e 02 referem-se ao ICMS antecipação parcial que deixou de ser recolhido e foi recolhido a menos pelo Autuado, respectivamente.

Da análise acerca das peças e comprovações que compõem o processo teço as seguintes considerações:

A antecipação parcial do imposto foi instituída através da Lei nº 8.967/2003, e corresponde à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias, não enquadradas no regime de substituição tributária, adquiridas fora do Estado para comercialização.

Assim, o adquirente, situado no Estado da Bahia está obrigado ao recolhimento do ICMS – Antecipação Parcial, sendo que os contribuintes credenciados têm até o dia 25 do mês subsequente à entrada das mercadorias no Estado, para realizar o pagamento do ICMS.

A lei que instituiu a antecipação parcial no Estado prevê as hipóteses em que não ocorre a antecipação parcial do imposto, tais como:

- Mercadorias isentas (listadas no art. 14 do Regulamento do ICMS);
- Mercadorias enquadradas na Substituição Tributária, seja por antecipação ou retenção (listadas no art. 353, II do Regulamento do ICMS);
- Mercadorias imunes (listadas no art. 6º do Regulamento do ICMS)
- Mercadorias destinadas ao ativo fixo da empresa ou para uso e consumo do estabelecimento;
- Mercadorias que possuem alíquota interna de 7%, a exemplo de produtos da cesta básica;
- Mercadorias não destinadas à comercialização.

O defendente argumenta que as mercadorias não teriam sido destinadas à comercialização, pois o autuado, inscrito no cadastro estadual sob o código de atividade nº 5611203 – Lanchonetes, bares e afins, equiparam-se à indústria e como tal, as mercadorias adquiridas seriam insumos, não sujeitos à antecipação parcial do ICMS.

Registro que o Decreto nº 4.544/2002, que regulamenta o IPI, define industrialização em seu art. 4º, não se enquadrando a atividade do autuado naquela descrição. A seguir, no art. 5º, I, “a”, aquele mesmo diploma legal, estabelece que não se considera industrialização, o preparo de produtos alimentares, não acondicionados em embalagem de apresentação, na residência do preparador ou em restaurantes, bares, sorveterias, confeitarias, padarias, quitandas e semelhantes, desde que os produtos se destinem à venda direta a consumidor.

Assim, entendo que o argumento trazido na peça defensiva não prospera, sendo inclusive claramente refutado pela Secretaria da Fazenda, onde no site da Internet [www.sefaz.ba.gov.br](http://www.sefaz.ba.gov.br), na parte legislação e contencioso, sobre a ANTECIPAÇÃO PARCIAL, na pergunta 34 é levantada a questão se Restaurante é considerado indústria, sendo a resposta taxativa: “Não. Restaurante é considerado um SERVIÇO DE FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO, sujeito à incidência do ICMS.”

Outrossim, verifico que de acordo com a informação fiscal, somente foram consideradas para fins de cobrança do imposto, as mercadorias que não estão compreendidas na exceção acima descrita, ou seja, fora das hipóteses em que não ocorre a antecipação parcial, como: pão, presunto, queijo, bacon, catchup, mostarda entre outros, destinados a montagem do sanduíche e posterior comercialização.

Vale ressaltar, que esta matéria foi objeto de apreciação pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF, por meio do Acórdão CJF Nº 0108-12/05, com Decisão pelo Não-Provimento do Recurso Voluntário, cuja pretensão era idêntica à consubstanciada neste auto de infração.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **028924.0047/12-0**, lavrado contra **BGMXX COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$28.736,06**, acrescido da multa de 60% prevista no inciso II, alínea “d”, alínea “f” e alínea “b” do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de maio de 2013.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – JULGADOR