

A. I. N° - 028924.0038/12-0
AUTUADO - BGMAXX COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.
AUTUANTE - ANTONIO FERNANDO DA CUNHA VEIGA
ORIGEM - INFRAZ VAREJO
INTERNET - 29.05.2013

2^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0096-02/13

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS. As mercadorias referidas no PAF não estão compreendidas entre as hipóteses de exceção de incidência do ICMS antecipação parcial, nos termos da Lei nº 8.967/2003. Infração subsistente. Não acolhida preliminar de nulidade suscitada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 27/07/2012, exige crédito tributário no valor de R\$9.614,33, acrescido da multa de 60%, em razão da falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares, referente a operações escrituradas nos livros próprios, nos meses de janeiro a julho, setembro a novembro de 2010. Consta na descrição dos fatos tratar-se de falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial nas entradas de mercadorias destinadas a comercialização.

O autuado ingressa com defesa fls.42/53. Inicialmente diz ser a defesa tempestiva. Contesta o auto pelas razões explanadas abaixo.

Diz que é sociedade limitada que atua no ramo de comércio de alimentos, explorando franquias da marca “*Burger King*”, através da qual comercializa produtos alimentícios desde 2005. Conforme disposto no seu contrato de franquia está obrigada a adquirir os insumos que são utilizados na confecção dos seus produtos, de distribuidores credenciados pela própria franqueadora, instalados na sua maioria em outros Estados da Federação.

Aduz ter sido surpreendida pela presente autuação que o acusa de falta de recolhimento do ICMS no prazo regulamentar referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios. Afirma ter identificado uma série de nulidades formais presentes no auto de infração. Aponta ofensa à ampla defesa, ao contraditório e à tipicidade tributária decorrente da fundamentação “legal” fundada em decreto. Sobre a matéria transcreve o art. 5º, LV da Lei Maior, sobre direitos e garantias individuais.

Reproduz o art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, sobre a ampla defesa e o contraditório como princípios do processo. Enumera questões que entende serem vícios do processo como: I) ausência de assinatura da autoridade fazendária; II) capitulação legal fundada em decreto regulamentar; III) inexistência dos dispositivos legais apontados como violados.

Sustenta que o regime de antecipação parcial do estado da Bahia, é ilegal pois entende ser regular o recolhimento do ICMS após a ocorrência do fato gerador. Aduz que a sistemática baiana de antecipação parcial do ICMS refere-se ao valor correspondente à diferença entre alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias, não enquadradas no regime de substituição tributária, adquiridas fora do Estado e destinadas à comercialização, conforme dispõe o art. 12-A da Lei Estadual nº 7.014/96.

Menciona que na antecipação parcial do imposto não ocorre o encerramento da fase de tributação, o recolhimento na aquisição interestadual da mercadoria é apenas referente a uma parcela do imposto que seria recolhida no momento da ocorrência do fato gerador, que se dará posteriormente, isto é, na saída da mercadoria do estabelecimento adquirente.

Sobre sua atividade econômica explica que, por expressa disposição contratual firmada entre a franqueadora e a Autuada, esta deve obter os insumos para composição do seu produto final diretamente dos produtores credenciados/homologados pela franqueadora, que na sua maioria encontram-se estabelecidos fora do território estadual. Diz que de posse de tais insumos, empreende seu processo produtivo no sentido de compor o produto final que comercializa, sendo na sua quase totalidade sanduíches.

Assevera que a atividade que realiza dá ensejo à formação de um produto novo, dissociado daqueles adquiridos e utilizados na montagem e produção e que foram adquiridos de outros Estados da Federação. Salienta que a análise do processamento destas operações enseja a interpretação no sentido de que tal atividade não se enquadra no quanto disposto pelo art. 12-A da Lei 7.014/96 e 352-A do RICMS/97 da Bahia.

Frisa que sua situação é diversa, pois é adquirente de produtos utilizados como matéria prima em que há transformação para composição do produto final a ser posteriormente comercializado. Diz tratar-se de aquisição para transformação em bem de consumo que, pela sua natureza e pelo processamento que sofre, se torna produto totalmente dissociável do adquirido anteriormente.

Explica que o produto é retirado do comércio jurídico e perde sua característica de mercadoria, crucial para incidência do ICMS, voltando posteriormente ao comércio jurídico agora sob outra roupagem, configurando outra operação, esta sim, passível de cobrança do ICMS na forma normal.

Aduz que analisando questão de bastante semelhança, o Judiciário baiano já se posicionou sobre o tema no Mandado de Segurança nº 502.059-7/2004, onde o Juízo da 9ª Vara de Fazenda Pública do Estado da Bahia, em sentença, expôs entendimento de que para efeito de enquadramento no mandamento trazido pelo art. 12-A, da Lei nº 7.014/96, introduzido pelo art. 2º da Lei nº 8.967/03, faz-se mister determinar a natureza das atividades desenvolvidas pelo contribuinte. Assim, o referido comando legal dirige-se a contribuinte que adquire mercadorias para revendê-las posteriormente, e não à unidade empresária que utiliza tais mercadorias no processo produtivo, ou seja, as transforma, agregando-lhes valor.

Reitera que o procedimento empreendido pela Burger King é exatamente o mesmo daquele descrito na sentença acima mencionada, de forma que ao final da produção o consumidor adquire um novo produto, este sim destinado à comercialização no Estado e passível de cobrança do imposto. Ademais, afirma que o ordenamento jurídico pátrio veda tal forma de aplicação da legislação tributária nos termos do art. 150, I, da Constituição Federal e art. 9º, I e art. 97, I e III do CTN.

Finaliza requerendo que: a) se declare a nulidade do auto de infração por violação a ampla defesa e o contraditório; b) que se declare a nulidade do auto de infração, por capitulação legal confusa e enquadramento em dispositivo inexistente; c) que seja julgado improcedente o referido auto, uma vez que a antecipação parcial do ICMS não se aplica ao presente caso.

O autuante em informação fiscal fl.105, inicialmente reproduz os fatos e sintetiza as razões defensivas.

Diz que sobre a alegação de falta de assinatura da autoridade fazendária, o auto de infração encontra-se assinado pelo Inspetor de Varejo, Sr. Ivan Dias de Souza, fl. 01, que é a autoridade máxima do setor e também se encontra devidamente assinada pelo autuante, fls. 2 e 3 do auto de infração, portando esta alegação caracteriza-se como equívoco da defesa.

Por outro lado, diz que segundo o Parecer nº 06842 da SEFAZ/BA de 27/03/2012 que anexou à informação fiscal, o fornecimento de refeições por restaurantes, lanchonete, bares e

estabelecimentos afins, que vendem diretamente ao consumidor final, são caracterizados como atividade comercial de forma que a aquisição interestadual de mercadorias não enquadradas na substituição tributária, isenção ou não incidência de imposto, destinadas ao preparo dessas refeições, estão sujeitas ao pagamento da antecipação parcial do imposto de que trata o art. 352-A, nos termos da alínea “b” do inciso VII do art. 386. Mantém integralmente a autuação.

Em fase instrutória verificou-se que foi apensado ao processo o Parecer GECOT nº 06842/2012 fls.105/106, sem que o autuado tenha tomado conhecimento. Além disso, o Autuante esclareceu que a acusação fiscal trata de recolhimento a menos do ICMS antecipação parcial e não falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares, referente a operações escrituradas nos livros próprios como equivocadamente fora descrito no auto de infração.

Em pauta suplementar o PAF foi submetido à análise pela 3ª JJF que decidiu pela conversão do processo em diligência, com a reabertura do prazo de defesa, para que o autuado, querendo se manifestasse.

Cumprida a diligência fls. 112/113, o autuado volta a se manifestar fls. 116/119. Evoca a inaplicabilidade do Parecer 06842/2012 ao caso em tela.

Diz ser importante antes de adentrar na análise propriamente dita do Parecer em comento, fazer uma breve retrospectiva do Auto de Infração a fim de deixar assentadas algumas premissas básicas dos argumentos que serão a seguir desenvolvidos.

Diz que a autuação visa a cobrança de supostos débitos de ICMS devidos à título de antecipação parcial quando da entrada de mercadorias provenientes de outros estados da Federação. Afirma que nesse passo, visando demonstrar a liquidez e certeza da autuação, a Autoridade Fiscal apresentou uma tabela demonstrativa de débitos de ICMS, na qual constam os valores supostamente devidos pela Autuada. Acompanhando a tabela indicada, o Inspetor entendeu por bem, juntar o Parecer 06842/2012, emitido pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, que, presume-se, serviria como fundamento à presente autuação.

No entanto, assevera que da análise do Parecer colacionado aos autos, o pressuposto fático lá assentado não se encaixa à hipótese tratada na presente autuação. Isso porque: (I) os bens adquiridos pela autuada não são destinadas à comercialização, mas sim ao consumo interno, sendo-lhes dispensadas tratamento semelhante aos bens intermediários consumidos em processo industrial, (II) não são mercadorias “*stricto sensu*”, uma vez não serem posteriormente destinados à mercancia, (III) quando da aquisição desses bens de outra unidade da Federação, a Autuada o faz na condição de consumidora final, sendo-lhe aplicada a regra insculpida no art. 355, do Decreto nº 6.284/97, o que lhe dispensa o recolhimento antecipado do tributo, e (IV) o Parecer nº 06842/2012, aplica-se à empresas inseridas no Simples Nacional, o que não é o caso da Autuada.

Reitera que nos termos do art. 352-A do RICMS/97, incide o ICMS de forma antecipada parcialmente nas entradas estaduais de mercadorias para fins de comercialização, sendo que, no §1º do referido artigo a antecipação parcial estabelecida neste artigo não encerra a fase de tributação.

Diz que no seu caso os produtos são adquiridos para uso, consumo, ou inclusão no seu ativo imobilizado, não havendo subsunção da norma do art. 12-A da LICMS/BA, visto que jamais haverá fato gerador do ICMS na operação principal, qual seja a de revenda dentro do Estado.

Diz ter sido este o entendimento esposado pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal no acórdão JJF nº 0372-02/10 que transcreve.

Ademais, reitera que a aquisição de produtos para transformação e posterior revenda não se dá em plena conformidade com os requisitos para a incidência do ICMS por antecipação, pois a venda do produto pelo produtor encerra a fase de tributação, e a composição do sanduíche e congêneres dá início a outra fase de tributação pelo ICMS, posto que produto novo se forma, não havendo, portanto, que se falar em aquisição para fins de comercialização direta. Além disso, afirma corroborar para a conclusão da não subsunção da hipótese de incidência tributária da

modalidade de ICMS por antecipação, o fato de que os produtos adquiridos de fornecedores de outros Estados para compor a mercadoria vendida, não se destinam propriamente ao comércio, não esboçando a comercialização direta, eis que não servem/interessam, em separado, para o consumo dos clientes, conforme entendeu a desembargadora Rosita Falcão de Almeida Maia no julgamento da Apelação Cível nº 33445-5/2005 sobre a inaplicação da antecipação tributária.

Sustenta que é flagrantemente ilegal o ato do Superintendente de Administração Tributária ao exigir o ICMS antecipado da Autuado, sendo, ainda, inaplicável a tese defendida no PARECER GECOT 06842/2012 ao presente caso, seja pelas razões anteriormente expostas, seja em função da extensão semântica da regra prevista no art. 355 do decreto nº 6.284/97, que determina a exigência antecipada do tributo somente nos caso em que há aquisição de mercadorias para fins de comercialização direta, o que não ocorre no presente caso. Pugna pela improcedência da autuação.

O autuante em nova informação fiscal fl. 123, diz que da análise dos argumentos apresentados pelo autuado, verificou que este utilizou a via judicial para suspender o pagamento do tributo através do mandado de segurança, o que foi negado pelo Tribunal de Justiça, ainda assim, discordando também desta Decisão, apresentou recurso através de agravo de instrumento.

Conclui informando que até o momento a Secretaria da Fazenda não tomou conhecimento da decisão judicial para suspensão da cobrança do imposto, por isso o auto de infração deve ser mantido.

VOTO

No presente lançamento está sendo exigido ICMS em decorrência do recolhimento a menos do ICMS Antecipação Parcial nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a comercialização.

Compulsando os autos, vejo que o PAF está revestido das formalidades legais. Observo que apesar da descrição dos fatos ter se referido de forma equivocada a falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares, referente a operações escrituradas nos livros próprios, os demonstrativos e documentos que deram suporte à acusação fiscal deixaram claro tratar-se de recolhimento a menos do ICMS antecipação parcial, tanto que o autuado ao impugnar o auto de infração se defendeu desta matéria. Ademais, na fase instrutória o processo foi convertido em diligência, com reabertura do prazo de defesa, 30(trinta) dias, ao autuado para que exercesse a ampla defesa. Com isso, entendo que o vício foi devidamente sanado.

Constatou que a lavratura do presente Auto de Infração foi efetuada de forma comprehensível, foi indicado o dispositivo infringido e a multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas, não sendo constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os demonstrativos e documentos acostados aos autos, que foram entregues ao autuado, o que lhe possibilitou o exercício da ampla defesa conforme se depreende de sua impugnação.

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 abstendo de manifestar-me 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 seria específica, pois seria adquirente de 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 no 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) aduz que a questão em lide é bastante semelhante à matéria em que o Judiciário baiano já se posicionou através do Mandado de Segurança nº 502.059-7/2004, onde o Juízo da 9ª Vara de Fazenda Pública do Estado da Bahia, em sentença, expôs entendimento de que para efeito de enquadramento no mandamento trazido pelo art. 12-A, da Lei nº 7.014/96, introduzido pelo art. 2º da Lei nº 8.967/03, faz-se mister determinar a natureza das atividades desenvolvidas pelo contribuinte. Assim, o referido comando legal dirige-se a contribuinte que adquire mercadorias para revendê-las posteriormente, e não à sociedade empresária que utiliza tais mercadorias no processo produtivo, ou seja, as transforma, agregando-lhes valor.

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 defensor 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, 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, conforme registra informação fiscal do Autuante, 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 2^a 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 2^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **028924.0038/12-0**, lavrado contra **BGMAXX COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$9.614,33**, acrescido da multa de 60% prevista no inciso II, alínea “d”, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de maio de 2013.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – JULGADOR