

A. I. Nº	- 028924.0020/13-2
AUTUADO	- BGMAXX COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA. (BURGER KING)
AUTUANTE	- ANTONIO FERNANDO DA CUNHA VEIGA
ORIGEM	- INFRAZ VAREJO
INTERNET	- 15/05/2014

## 6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0046-06/14

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. **a)** FALTA DE RECOLHIMENTO. **b)** MULTA PERCENTUAL APLICADA SOBRE O VALOR DO IMPOSTO NÃO ANTECIPADO. As aquisições relacionadas na autuação eram destinadas à comercialização, pois, nas vendas para consumidores finais, as atividades desenvolvidas por lanchonetes, bares e afins não caracterizam industrialização. É devida a antecipação parcial exigida na infração 1 e, em relação às mercadorias que tiveram saídas tributadas, é cabível a multa indicada na infração 2. Infrações subsistentes. Não acolhida preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 11/11/13, exige crédito tributário no valor de R\$27.302,36, em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS devido por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas a comercialização, no mês de outubro de 2010. ICMS no valor de R\$17.909,58, mais multa de 60%.

INFRAÇÃO 2. “*Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente*”. Foi aplicada multa no valor de R\$9.903,42, equivalente a 60% do imposto que deixou de ser recolhido tempestivamente.

No campo “Descrição dos Fatos”, consta que foram apuradas as seguintes irregularidades: *Deixou de recolher ICMS - Antecipação nas entradas de mercadorias adquiridas em outro estado - AUDIF 205.*

*Deixou de recolher ICMS - pelo regime de apuração em função da receita bruta - AUDIF 220 - referente aos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, maio, julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro 2010 - Fez declaração espontânea dos débitos, parcelou e interrompeu o pagamento.*

O autuado apresenta defesa (fls. 38 a 52) e, inicialmente, afirma que impetrhou ações judiciais impugnando (I) sua exclusão do regime de recolhimento do ICMS calculado à alíquota de 4% sobre a sua receita bruta, (II) o regime de antecipação parcial de ICMS estatuído pela Lei nº 7.014/96. Menciona que as decisões judiciais lhe foram favoráveis.

Explica que a primeira ação judicial questionava a ilegalidade/inconstitucionalidade da sua exclusão da sistemática de recolhimento de ICMS auferido com base em sua receita bruta, aplicando sobre essa base de cálculo a alíquota de 4%. Afirma que tal exclusão se deu com base no entendimento de que a operação de venda de brinquedo iria de encontro à legislação instituidora do regime especial de recolhimento de ICMS. Diz que o Estado da Bahia,

acobertando-se nesse argumento, passou a exigir o ICMS à alíquota de 17%, dando início a diversas autuações. Contra essa exclusão do regime especial, buscou socorro junto ao Poder Judiciário visando obter declaração da ilegalidade/inconstitucionalidade do ato arbitrário promovido pelo Estado da Bahia, sendo que já há decisão transitada em julgado a seu favor.

Afirma 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. Diz que o pedido liminar foi deferido pelo Poder Judiciário em sede recursal, sendo que os pleitos do autuado foram atendidos.

Afirma que o Auto de Infração em comento se refere 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.

Suscita preliminarmente a nulidade do Auto de Infração, por cerceamento de defesa, em razão da ausência de requisitos previstos no art. 39 do RPAF/99. Diz que, no Auto de Infração, há incongruência entre a descrição dos fatos e a indicação da infração e sua fundamentação legal. Destaca que não há no Auto de Infração a indicação dos dispositivos legais infringidos, o demonstrativo de cálculo e nem a descrição da infração em relação ao ICMS supostamente não pago pelo regime de apuração da receita bruta.

No mérito, frisa que a auditoria fiscal apurou suposto débito de ICMS referente a 2010, sendo que tal débito já foi discutido no bojo do Mandado de Segurança nº 0024501-54.2010.805.0001, impetrado visando desconstituir o ato que considera ilegal e inconstitucional praticado pelo Estado da Bahia que o excluiu da sistemática de recolhimento de ICMS pelo regime de receita bruta.

Diz que a sua exclusão do supracitado regime gerou a ocorrência de débitos mensais indevidos que deram origem a várias execuções fiscais, onde se exigia o diferencial de alíquota supostamente devido em razão do seu desenquadramento do regime especial de recolhimento. Realça que, no entanto, essa questão já foi ultrapassada pelo Tribunal de Justiça quando do julgamento do Recurso de Apelação no Mandado de Segurança nº 0024501-54.010.805.0001, onde foi reconhecida a ilegalidade da constituição de qualquer débito tributário durante o período em que o autuado foi desenquadrado do regime especial de apuração de ICMS. Transcreve trecho da referida decisão judicial.

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

Referindo-se ao Agravo de Instrumento nº 0317707-73.2012.805.0001, sustenta 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 nº 7.014/96.

Explica que, por entender que a antecipação parcial não subsiste a uma análise da legislação que a institui e regulamenta, impetrou o Mandado de Segurança nº 0388879-72.2012.8.05.0001 questionando a aplicação da antecipação parcial do ICMS quando da aquisição de bens destinados ao uso e consumo próprio, na condição de consumidor final. Diz que, em primeira instância, a liminar pleiteada foi denegada e, assim, foi interposto Agravo de Instrumento para o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, requerendo a antecipação dos efeitos da tutela recursal até o julgamento final da lide. Após transcrever trecho desse citado Agravo de Instrumento, frisa que está amparado, por força de decisão judicial, a não mais recolher o ICMS devido por antecipação parcial até o deslinde da questão na esfera judicial.

Sustenta que a norma insculpida no art. 352-A, § 1º, do RICMS-BA/97, 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. Destaca que não se configura aquisição para fins de comercialização direta, como dito nos art. 12-A da Lei nº 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.

Afirma que em relação a esses produtos, adquiridos para uso, consumo ou ativo imobilizado, não há o que se falar em adequação da operação ao enunciado prescrito no art. 12-A da Lei de ICMS, uma vez que jamais haverá fato gerador do ICMS na operação principal, que é de revenda dentro do Estado, o que torna desnecessária 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 o Acórdão JJF nº 0372-02/10.

Quanto aos produtos que são destinados à transformação e posterior revenda, diz que também não há o que se falar em recolhimento de ICMS por antecipação, pois a venda do produto pelo produtor encerra a fase de tributação; a composição do sanduíche e congêneres dá início a outra fase de tributação pelo ICMS, é produto novo, não havendo o que se falar em aquisição para fins de comercialização direta.

Diz que as aquisições não devem ser tributadas na forma estabelecida pelos arts. 12-A da Lei nº 7.014/96 e 352-A do RICMS-BA/97, haja vista que as mercadorias não são adquiridas para comercialização, mas sim para composição de produto a ser reintroduzido no comércio, quando será cobrado o tributo respectivo. Faz alusão ao Mandado de Segurança nº 502.059-7/2004 e cita doutrina e jurisprudência.

Ao finalizar, o autuado solicita que o Auto de Infração seja julgado improcedente em virtude: (a) da impossibilidade de cobrança dos créditos listados no Auto de Infração em tela, frente ao conteúdo das decisões judiciais proferidas; e (b) da nulidade do Auto de Infração em decorrência da ausência de requisitos exigidos para a sua lavratura, cercando, assim, o seu direito de defesa.

Na informação fiscal, fl. 87, o autuante diz que a montagem a venda de sanduíche não é industrialização e que a Procuradoria Geral do Estado contestou judicialmente os recursos impetrados pelo autuado. Mantém a ação fiscal em sua totalidade.

Tendo em vista as decisões judiciais citadas na defesa, o processo foi submetido à Pauta Suplementar, porém decidiu a 6ª Junta de Julgamento Fiscal que o processo estava em condições de julgamento.

## VOTO

Preliminarmente, o autuado suscitou a nulidade do Auto de Infração, por cerceamento de defesa, sob o argumento de que havia incongruência entre a descrição dos fatos, a indicação das infrações e a fundamentação legal. Disse que não havia nos autos a indicação dos dispositivos infringidos, o demonstrativo de cálculo e nem a descrição da infração em relação ao ICMS supostamente não pago pelo regime de apuração em função da receita bruta.

Conforme consta no campo “Descrição dos Fatos”, na ação fiscal foram constatadas irregularidades no recolhimento do ICMS devido por antecipação parcial e na apuração do ICMS devido em função da receita bruta, sendo que essa última já tinha sido objeto de denúncia espontânea e parcelamento. Todavia, o presente Auto de Infração só trata de antecipação parcial: a falta de recolhimento da antecipação parcial (infração 1); multa referente às aquisições sujeitas ao pagamento da antecipação parcial que não foi recolhida, mas cujas saídas foram tributadas (infração 2). A irregularidade referente à apuração do ICMS pelo regime da receita bruta não

constou no presente Auto de Infração, pois já tinha sido objeto de denúncia espontânea e de parcelamento. Desse modo, não houve a alegada divergência entre os fatos descritos e as infrações relacionadas no Auto de Infração em comento.

As duas infrações que foram imputadas ao autuado foram descritas com clareza e precisão, permitindo, assim, o entendimento das acusações e o exercício do direito de defesa. O Auto de Infração está acompanhado de demonstrativos, dos quais o autuado recebeu cópia, que evidenciam a apuração dos valores cobrados, bem como todos os elementos constitutivos do débito tributário. Os dispositivos legais dados como infringidos estão corretos, apesar de que um eventual equívoco no enquadramento legal não seria motivo para a nulidade arguida, pois a descrição das irregularidades apuradas deixava evidente o enquadramento legal.

Em faces ao acima exposto, afasto a preliminar de nulidade suscitada.

Quanto às decisões judiciais citadas na defesa, observa-se que o Mandado de Segurança nº 0024501-54.2010.805.0001 determina a apuração do imposto mediante o regime de receita bruta, matéria diversa da tratada no Auto de Infração – recolhimento de antecipação parcial. O Agravo de Instrumento nº 0317707-73.2012.805.0000, apesar de tratar de antecipação parcial, data de 31 de outubro de 2012, portanto, posterior aos fatos geradores relacionados no Auto de Infração (2010).

Em sua defesa, o autuado sustenta 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 nº 7.014/96.

Quanto a esse argumento defensivo há que ressaltar que a arguição de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual não se inclui dentre as competências deste órgão julgador administrativo, a teor do disposto no art. 125, I, da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB), razão pela qual deixo de apreciar tal matéria.

Conforme já relatado, as infrações 1 e 2 são referentes a falta de recolhimento de ICMS devido por antecipação parcial.

A antecipação parcial, prevista no art. 12-A da Lei nº 7.014/96, incide nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas à comercialização, independentemente do regime de apuração adotado. Prevê o § 1º desse citado artigo que a antecipação parcial não se aplica às mercadorias cujas operações internas sejam acobertadas por isenção, não incidência, antecipação ou substituição tributária. Dessa forma, mesmo que tenha havido algum recolhimento a título de receita bruta, esse fato não desonera o autuado da obrigação de recolher o ICMS devido por antecipação parcial.

Visando elidir as infrações que lhe foram imputadas, o autuado sustenta que as mercadorias não eram destinadas à comercialização, pois, como está inscrito no cadastro estadual sob o código de atividade nº 5611203 - Lanchonetes, bares e afins -, equipara-se a estabelecimento industrial. Na condição de industrial, as mercadorias adquiridas eram destinadas a servir como insumos do seu processo produtivo e, portanto, não era devida a antecipação parcial.

O Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 7.212/10, no seu artigo 5º, inciso I, alínea “a”, assim dispõe:

*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; ou*

Com base nesse dispositivo regulamentar, fica claro que a atividade do autuado não se classifica como industrialização e, em consequência, é devida a antecipação parcial não recolhida (infrações 1), bem como é cabível a multa indicada na infração 2 relativamente às mercadorias que tiveram saídas tributadas.

Por fim, ressalto que o autuado não questiona os valores constantes nos levantamentos fiscais realizados pelo autuante, limitando-se a questionar o cabimento da antecipação parcial.

Em face ao acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 6<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **028924.0020/13-2**, lavrado contra **BGMAXX COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA. (BURGER KING)**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$27.302,36**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de abril de 2014.

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR

TERESA CRISTINA DIAS DE CARVALHO – JULGADOR