

A. I. N° - 269133.0003/20-0
AUTUADO - ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.
AUTUANTE - JOSÉ CÍCERO DE FARIAS BRAGA
ORIGEM - INFAZ EXTREMO SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 06/07/2021

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0076-03/21-VD

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. A escolha da via judicial pelo sujeito passivo, implica renúncia à discussão da lide na esfera administrativa, devendo o PAF ser remetido à PGE/PROFIS para controle da legalidade e adoção das medidas cabíveis, conforme art. 126 do COTEB. Defesa **PREJUDICADA**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 31/03/2020, refere-se à exigência de R\$420.359,44 de ICMS, acrescido da multa de 60%, por falta do recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente a aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, nos meses de janeiro de 2016 a dezembro de 2019. Infração 07.01.01.

O autuado apresentou impugnação às fls. 20 a 28 (verso) do PAF. Inicialmente, comenta sobre a tempestividade da defesa. Reproduz a acusação fiscal e contesta o lançamento pelas razões jurídicas que passa a expor.

Afirma que por seus advogados vem, respeitosamente, apresentar a presente defesa contra o Auto de Infração em referência, lavrado para a cobrança de débitos de ICMS, pelos fundamentos de fato e de direito abaixo expostos.

Afirma ser sociedade empresária que se dedica ao comércio rápido de refeições (*fast food*) sob a marca *McDonalds*, conhecida e respeitada em todo o mundo, e que preza pelo rigoroso cumprimento de suas obrigações em geral e fiscais, em particular. No exercício de suas atividades mercantis, portanto, sujeita-se ao recolhimento do ICMS.

Registra que, exercendo a atividade de fornecimento de refeições e bebidas em lanchonete, é optante do benefício de redução da base de cálculo previsto no artigo 267, inciso VI, do RICMS/12), segundo o qual, a sua carga tributária efetiva é de 4% sobre a sua receita, sem direito a quaisquer créditos fiscais. Repete a acusação fiscal e o respectivo enquadramento legal.

Explica que com fundamento no art. 8º da Lei nº 7.014/96 e seguintes do RICMS/BA, o Estado da Bahia exige o recolhimento do ICMS por antecipação total sobre a aquisição de produtos em operações interestaduais de carnes, embutidos e pães destinadas à comercialização.

Ocorre que tais mercadorias adquiridas em outros Estados são insumos utilizados para a produção de refeições, não se destinando à revenda. E, como se verá adiante, o regime de antecipação (total e parcial) tributária, não se aplica aos insumos adquiridos, uma vez que não há fato gerador futuro que se presuma ocorrer na hipótese de aquisição destas mercadorias, vez que os tais itens são necessariamente, transformados em produtos diversos. Além disso, é inconstitucional e ilegal a antecipação tributária.

Ademais, frisa que exatamente por esta razão, é que o Juízo da 3ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, ao analisar a Ação Declaratória nº 0517446-77.2019.8.05.0001, ajuizada pela Requerente com o objetivo de obter provimento jurisdicional que afaste a exigência do recolhimento do ICMS por antecipação tributária, seja ela total ou parcial, nas aquisições interestaduais de insumos que sejam destinados à elaboração de refeições, deferiu pedido de tutela de urgência para suspender a

exigibilidade do ICMS devido por antecipação (total ou parcial) e determinar que o Estado da Bahia se abstenha de exigí-lo.

Aduz que se não bastasse a nulidade do lançamento e ilegitimidade da cobrança do ICMS devido por antecipação tributária, o Auto de Infração em referência, também está eivado de vício, porque os débitos nele exigidos foram objeto de pagamento, conforme comprovam as guias de recolhimento anexas à defesa.

Invoca nulidade do Auto de Infração por inaplicabilidade da antecipação tributária na atividade de fornecimento de refeições. A fim de afastar de uma vez por todas o lançamento, diz que demonstrará a sua nulidade, porque ausente o fato jurídico que daria ensejo à cobrança do ICMS devido por antecipação total, na medida em que as mercadorias adquiridas são utilizadas como insumos no preparo de refeições, sem que sejam objeto de comercialização.

Aduz que a aplicação da antecipação tributária total no Estado da Bahia está disposta nos artigos 8º da Lei nº 7.014/1996 e 289 e seguintes do RICMS/BA - dispositivos indicados como infringidos - os quais, não se aplicam ao segmento de restaurantes e lanchonetes ao qual pertence, em razão da peculiaridade da sua atividade.

Comenta que nos dispositivos citados, a antecipação tributária no campo do ICMS é nada menos que a exigência do pagamento deste imposto devido pelo próprio contribuinte, com relação a fatos geradores futuros, ou seja, novas operações de circulação da mesma mercadoria. Logo, tal como no caso da Substituição Tributária, o campo de aplicação prática da AT é por excelência, a cadeia comercial pura de venda e revenda de uma mesma mercadoria. Assim, entende não restar dúvida de que a AT (seja ela total ou parcial) apenas tem lugar quando a mercadoria é adquirida pelo contribuinte com o objetivo de ser revendida por ele. Se não ocorrer a futura comercialização da mercadoria adquirida (= fato gerador futuro), não se cogita de AT.

Por sua vez, afirma que exerce atividade de restaurante sob o nome fantasia de Mc Donald, é comerciante varejista de refeições. E, assim sendo, não revende os diversos insumos que adquire, tais como: carnes, pães, embutidos, etc, tratando-se de ingredientes que compõem os sanduíches fornecidos em seus estabelecimentos.

Explica que tais lanches, por sua vez, são tributados pelo ICMS quando comercializados. Portanto, a venda realizada pelo seu fornecedor encerra a cadeia comercial dos insumos utilizados na elaboração de refeições. Não há uma revenda destas mercadorias e, por conseguinte, não há absolutamente um fato gerador futuro que possa ensejar a obrigação de recolher antecipadamente o respectivo ICMS. Ora, tal como ocorre com a ST, a aquisição de uma mercadoria que não suscitará uma revenda, não autoriza a aplicação da AT (total ou parcial), justamente por não estar preenchido o requisito que é da essência da AT: o fato gerador futuro.

Reitera que não é comerciante atacadista e/ou varejista das mercadorias que adquire em operações internas ou interestaduais para a elaboração de refeições fornecidas em seus estabelecimentos. Tais produtos são adquiridos justamente para a produção de lanches e sobremesas fornecidos para os seus clientes, pois esta é a sua atividade: a preparação e o fornecimento de refeições.

Explica que possui atividade *sui generis* de transformação de ingredientes e gêneros alimentícios em refeições prontas para o consumo em seus estabelecimentos e, como tal, não pode ser compelida ao pagamento de imposto antecipado sobre uma revenda que não promoverá.

Corroborando a tese ora defendida, cita o Tribunal do Estado da Bahia que diz ter o entendimento de que a antecipação do ICMS é inaplicável às aquisições interestaduais de insumos destinados à transformação. Comenta que em especial atenção merece o acórdão proferido no julgamento do Recurso de Apelação nº 0042846-39.2008.8.05.0001 cuja ementa colaciona, no qual o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia afastou a antecipação do ICMS em caso idêntico ao aqui vivenciado, tratando-se no caso paradigma, de aquisição de insumos destinados à elaboração de pizzas e similares.

A propósito de tais decisões proferidas pelo TJBA, informa que detém a seu favor, decisão judicial proferida pelo Juízo da 3ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador reconhecendo a ilegitimidade da cobrança do ICMS Antecipação Tributária na sua modalidade parcial e total e, a partir desse entendimento, determinando em sede de tutela de urgência a suspensão da sua exigibilidade e a abstenção pelo Estado da Bahia de atos tendentes à sua cobrança. Tal decisão foi proferida nos autos da Ação Declaratória nº 0517446-77.2019.8.05.0001 ajuizada com o objetivo de ver declarado o seu direito de não se submeter à exigência do imposto antecipado sobre carnes, queijos, hortaliças, bijus, chocolates, molhos e outros produtos que adquire de outras Unidades da Federação, justamente porque não são adquiridos para comercialização, mas para que sejam utilizados como insumos no preparo de refeições.

Informa que no último dia 04.06.2020 foi publicado o acórdão proferido pelo TJBA nos autos do Agravo de Instrumento nº. 8010894-20.2019.8.05.0000 confirmando a decisão proferida em favor da Requerente. Logo, o Auto de Infração não apenas exige indevidamente imposto antecipado em operações não sujeitas à sua incidência, como também viola a ordem judicial emanada pelo Poder Judiciário.

Aduz que embora a decisão a seu favor tenha reconhecido, ainda que liminarmente, o afastamento da cobrança do ICMS devido por antecipação tributária na sua modalidade total e parcial, há de se tecer alguns esclarecimentos sobre os julgamentos do TJBA, pois, embora se refiram à antecipação parcial do ICMS, o entendimento neles consignado também é aplicável à antecipação total enfrentada nesta defesa, vez que, da mesma forma que ocorre na antecipação parcial, a antecipação total também pressupõe a saída subsequente da mesma mercadoria. Chama a atenção que nem se alegue que a AT total apenas é dispensada quando o contribuinte destinatário da mercadoria é estabelecimento industrial. Como demonstrado antes e admitido pelo TJBA, a AT quando instituída no âmbito do ICMS, pressupõe novo fato gerador deste mesmo imposto, a realizar-se futuramente, envolvendo a mercadoria gravada por tal imposto. Assim, é indispensável que a mercadoria atingida pelo ICMS por AT seja objeto de nova operação de circulação.

Com efeito, frisa que ao preparar refeições por meio de matérias-primas, tais como pão, sal, carnes, queijo, temperos, legumes, achocolatados, a atividade de restaurantes e lanchonetes importa na obtenção de espécie nova, exatamente como dispõe o art. 4º do Regulamento do IPI ao definir a modalidade de transformação, como uma das modalidades de *industrialização*.

Logo, entende ser inquestionável que a atividade exercida sobre matérias-primas adquiridas por restaurantes e lanchonetes para transformá-las em uma refeição guarda a natureza de industrialização na modalidade de transformação.

Assevera que no âmbito do Estado de São Paulo esta identidade ou similitude entre as atividades estritamente industriais e aquelas desempenhadas por restaurantes já foi reconhecida, como se observa da Resposta à Consulta Formal nº 353/2010.

Entende que, no seu caso, a distorção causada pela AT é ainda mais acentuada. Com efeito, o ICMS exigido antecipadamente (total ou parcialmente) no âmbito da AT sobre os insumos adquiridos pela Requerente é calculado segundo a alíquota interna aplicável normalmente à comercialização das respectivas mercadorias (18%). No entanto, atualmente a carga tributária a que se submete a Requerente é de 4% no fornecimento de refeições (“regime especial”). Assim, nos casos em que aplicável a antecipação (total ou parcial), os produtos adquiridos sofrem tributação antecipada com base em alíquota muito superior àquela que deveria incidir sobre o fornecimento da refeição.

De todo o exposto, considerando que as mercadorias adquiridas são utilizadas como insumos na preparação de refeições e não à comercialização, definitivamente não há que se falar na cobrança do ICMS previsto nos artigos 8º da Lei nº 7.014/1996 e 289 e seguintes do RICMS/BA - o que inclusive, já foi reconhecido pelo Poder Judiciário em decisão liminar proferida nos autos da

Ação Declaratória nº 0517446-77.2019.8.05.0001, confirmada pelo TJBA-, sendo de rigor a anulação integral do Auto de Infração, também por esta razão.

Acrescenta que se não bastasse a nulidade do Auto de Infração por inaplicabilidade da cobrança do ICMS devido por antecipação tributária às operações realizadas, o lançamento fiscal também deve ser ele integralmente cancelado, porque os valores lançados pelo Auditor Fiscal foram totalmente pagos, o que se comprova pela juntada das guias de recolhimento anexas.

Diz que de fato, os comprovantes anexos atestam o integral pagamento do tributo e a sua extinção nos termos do artigo 156, inciso I, do CTN, implicando a nulidade do Auto de Infração por falta de motivo, na medida em que inexistente o fato jurídico a fundamentar a infração.

A propósito do recolhimento do ICMS Antecipado que diz comprovar, esclarece que o adimplemento de tal obrigação não afasta a ilegitimidade de tal cobrança pelos motivos antes expostos, inclusive porque tais pagamentos são objeto de pedido de restituição na Ação Declaratória nº 0517446-77.2019.8.05.0001 ajuizada justamente, para questionar o imposto em debate, tendo sido recolhidos ao tempo das aquisições interestaduais para evitar qualquer apreensão de mercadoria ou outra medida do Posto Fiscal da Fronteira, que pudesse interferir na sua operação comercial.

Sobre o motivo como pressuposto de fato, que autoriza a do ato administrativo, consistente no caso concreto no lançamento fiscal por meio do auto de infração, cita Celso Antonio Bandeira de Mello e Hely Lopes Meirelles.

Subsidiariamente, se por qualquer motivo tal pagamento refutado, o que se admite apenas por hipótese, ainda assim, deve ser cancelado o Auto de Infração e acolhida a Defesa Administrativa, porque o ICMS Antecipado previsto no artigo 8º da Lei 7.014/96 não é exigível no caso concreto, em que não há a comercialização das mercadorias adquiridas, sendo elas utilizadas como insumos na preparação das refeições comercializadas em seu estabelecimento, o que aliás já foi reconhecido na decisão proferida pelo TJBA, em que se determinou a suspensão da cobrança do ICMS Antecipado em voga.

Devido a aposentadoria do autuante, auditor designado por autoridade competente presta informação fiscal às fls. 33 a 36 dos autos. Repete a irregularidade apurada em ação fiscal. Sintetiza os termos da defesa. Esclarece que diante da manifestação da autuada, tem a informar o que segue.

Afirma que a autuada atua no ramo de fornecimento de alimentação em restaurante e lanchonete (MC Donald), estando sujeita à tributação pelo ICMS conforme dispositivos da legislação que reproduz. Diz que como contribuinte desse imposto, está sujeito, como regra, ao regime de tributação de conta corrente fiscal, nos termos do artigo 305 do Regulamento do ICMS/2012. Facultativamente, porém, a legislação prevê a possibilidade de os contribuintes do ICMS que realizem unicamente a atividade de fornecimento de alimentação, optarem por um regime especial de tributação, com base num percentual máximo de até 10% da sua receita bruta mensal, nos termos previstos no artigo 27 da Lei 7.014/1996. A regulamentação desse dispositivo foi dada pelo artigo 267, VI do RICMS/BA, que limitou a tributação do ICMS a uma carga tributária equivalente a 4%. Diz que a autuada em sua própria defesa declara que optou por pelo regime de tributação sobre a receita, com limitação de 4%, sendo concedido nos termos do dispositivo regulamentar citado.

Observa da leitura do dispositivo legal, e especialmente da alínea “d”, do inciso VI, do artigo 267, que o benefício da redução da base de cálculo não alcança o ICMS devido por antecipação parcial ou por antecipação total, o qual deve ser calculado normalmente, sem aplicação de qualquer benefício.

Quanto a este aspecto, salienta que a obrigatoriedade ou não, de recolhimento da antecipação parcial ou antecipação total nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao preparo das refeições, está condicionada à destinação das refeições preparadas, ou seja, tratando-se de

refeições comercializadas por restaurantes, lanchonetes, bares e estabelecimentos afins, diretamente a consumidor final, haverá obrigatoriedade de recolhimento da antecipação tributária total ou parcial, visto que tal atividade, se caracteriza como comercial. Que é o caso concreto da Autuada.

Por outro lado, observa que nas refeições não destinadas a um consumidor final não individualizado, mas a um grupo de pessoas informado em contrato específico, como ocorre na hipótese de refeição preparadas em escala industrial para consumo dos empregados de determinada empresa, não será devido o recolhimento da antecipação parcial, visto que tal atividade se caracteriza como industrialização.

Nesse contexto, aduz que considerando que a Autuada fornece diretamente, a consumidor final, sua atividade caracteriza-se como comercial e não industrial, e os produtos adquiridos para o preparo do lanche são considerados como mercadorias destinadas à comercialização subsequente, e não como insumos industriais. Dessa forma, caberá a Autuada recolher o ICMS devido a título de antecipação parcial e por antecipação tributária que encerre a fase de tributação (antecipação total), salvo hipótese de ter recebido já tributado.

Assevera que a autuação é baseada no fato de aquisições de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, provenientes de outras unidades da Federação, sem a comprovação do recolhimento, cabendo a Autuada, na qualidade de sujeito passivo por substituição, o pagamento do ICMS devido. E conforme já esclarecido, estas aquisições não são beneficiadas com a redução de 4%.

Esclarece que improcede também, a alegação de que os valores cobrados já foram recolhidos, pois não identifica a comprovação dos recolhimentos declarados pela Autuada. Informa que no Auto de Infração foram lançados pelo Autuante os valores do ICMS pagos, conforme folhas 11 a 14, o que foi compensado com o valor do montante devido.

Assim, em face do exposto, sugere que o Auto de Infração seja considerado totalmente procedente.

Na assentada de julgamento, dia 25/05/2021, o patrono da Autuada, Dr. Eduardo Liebscher de Siqueira, OAB/SP nº 344.000, em sustentação oral, alegou surpresa, pela informação de que não constava no presente processo, documentos que citava em sua defesa como anexos, em especial decisões expedidas pelo TJBA que lhe são favoráveis.

A matéria foi discutida por este Colegiado, sendo decidido por unanimidade, pelo adiamento da Sessão nos termos regimentais, possibilitando-se assim, ao defendente, a exibição dos documentos citados.

VOTO

Preliminarmente, verifico que foram observados os requisitos que compõem o Auto de Infração e determinam sua legitimidade, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. Sendo assim, verifico a inocorrência de quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99, capaz de inquinar de nulidade o presente lançamento de ofício.

O Auto de Infração em lide é composto de uma única infração, na qual, se imputa ao Autuado a falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente a aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, nos meses de janeiro de 2016 a dezembro de 2019. Infração 07.01.01.

Consta nos autos, que o Autuado, em momento anterior ao início da ação fiscal, em 29.03.2019, ajuizou a Ação de Antecipação de Tutela/Tutela Específica, com o objetivo de obter provimento jurisdicional que afastasse a exigência do recolhimento do ICMS por antecipação tributária, nas aquisições interestaduais, e o Juízo da 3ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, ao analisar a Ação Declaratória nº 0517446-77.2019.8.05.0001, decidiu pelo deferimento.

Entretanto, não obstante tal decisão, nos termos do art. 142 do CTN, não há impedimento ao exercício do direito da Fazenda Pública Estadual, de efetuar o lançamento. Significa dizer, que deve o lançamento ser efetuado no intuito de prevenir a decadência.

O art. 117 do / RPAF BA dispõe que:

Art. 117. A propositura de medida judicial pelo sujeito passivo importa a renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa ou a desistência da impugnação ou recurso acaso interposto.

§ 1º. O Auto de Infração será remetido à DARC para inscrição na Dívida Ativa, na forma prevista no art. 113:

I - na fase em que se encontre, tratando-se de ação judicial relativa a Auto de Infração preexistente;

II - imediatamente após a sua lavratura ou quando se tomar conhecimento da existência da ação judicial, quando esta for anterior ao Auto de Infração, caso a discussão judicial diga respeito especificamente à matéria objeto do procedimento administrativo.

§ 2º. A ação judicial proposta pelo sujeito passivo não suspende a execução do crédito tributário, salvo quando:

(...)

II - concedida medida liminar em mandado de segurança, determinando a suspensão.

§ 3º. A suspensão da exigibilidade do crédito nos casos de depósito do valor ou de concessão de medida liminar em mandado de segurança não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

Já os artigos 126 e 127-C, IV do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB, estabelecem que:

Art. 126. Escolhida a via judicial pelo contribuinte, fica prejudicada sua defesa ou recurso, importando tal escolha a desistência da defesa ou do recurso interposto, considerando-se esgotada a instância administrativa, devendo o processo administrativo ser remetido à PROFIS para controle da legalidade e adoção das medidas cabíveis.

...

Art. 127- C. Encerra-se o processo administrativo fiscal, contencioso ou não, com:

...

IV - a desistência da defesa ou do recurso, inclusive em decorrência da escolha da via judicial.

Conforme se verifica da leitura dos dispositivos legais acima reproduzidos, a escolha pelo Contribuinte pela via judicial, importa em desistência da defesa pela via administrativa, situação na qual, o processo deve ser encaminhado à PGE/PROFIS para controle da legalidade e adoção das medidas cabíveis, inclusive, acompanhamento do processo no âmbito do judiciário.

Ressalto que, conforme disposto no Art. 167, I a III do RPAF/99, não se incluem na competência dos órgãos julgadores administrativos, a declaração de invalidade em tese de lei ou outro ato normativo vigente no ordenamento jurídico, a negativa de aplicação de ato normativo emanado dos poderes Legislativo e Executivo, e as decisões transitadas em julgado proferidas por membros do Poder Judiciário.

Diante do exposto, fica PREJUDICADA a análise do mérito da defesa.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, considerar **PREJUDICADA** a análise do mérito da defesa apresentada, referente ao Auto de Infração nº **269133.0003/20-0**, lavrado contra **ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.**, no valor de **R\$420.359,44**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais, diante da renúncia à discussão da lide na esfera administrativa, em razão da propositura de medida judicial, devendo o PAF ser remetido à PGE/PROFIS para controle da legalidade e adoção das medidas cabíveis, conforme art. 126 do COTEB.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 26 de maio de 2021

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR