

**PROCESSO** - A. I. N° 112889.0219/08-9  
**RECORRENTE** - RC MOREIRA COMERCIAL LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2<sup>a</sup> JJF n° 0260-02/08  
**ORIGEM** - IFMT - DAT/SUL  
**INTERNET** - 19/03/2009

## 2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0024-12/09

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FARINHA DE TRIGO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Tendo em vista a inexistência de Convênio que preveja a retenção do imposto pelo remetente, é devido pelo adquirente da mercadoria o pagamento do tributo por antecipação na entrada, no território deste Estado, no posto de fronteira ou na primeira repartição fiscal do percurso das mercadorias. O lançamento do crédito foi feito em conformidade como que determinou o Mandado de Segurança interposto pelo sujeito passivo. Rejeitadas as nulidades arguidas e mantido o lançamento, haja vista que os fatos não foram negados, não foram apontados vícios formais do procedimento, e os fundamentos jurídicos aduzidos não foram capazes de elidir o lançamento fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF n° 0260-02/08) que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 16/03/2008, para exigir o ICMS, no valor de R\$713,50 acrescido da multa de 60%, em razão do seu recolhimento a menos por antecipação, referente às aquisições de mercadorias (farinha de trigo) provenientes de outras Unidades da Federação não signatárias do Protocolo ICMS 46/00, e destinadas a contribuinte sem regime especial.

O autuado (fls. 28/30), através de representante legalmente constituído, identificou o motivo da autuação, ou seja, operação de entrada neste Estado de farinha de trigo procedente de estado não signatário do Protocolo ICMS n° 46/00, uma vez que o imposto não foi pago no primeiro posto fiscal de fronteira.

Noticiou, em seguida, que a fiscalização entendeu como correta, para apuração da base de cálculo do imposto, a utilização da pauta fiscal prevista na Instrução Normativa n° 23/05, que obriga as empresas, que adquirem farinha de trigo de estados não signatários do Convênio ICMS 46/00, ao antecipar no primeiro posto fiscal de fronteira. E, era neste ponto, base de cálculo mínima, que residia toda a sua discordância.

Por este fato, impetrhou Mandado de Segurança, distribuído à 4<sup>a</sup> Vara de Fazenda Pública, cuja liminar foi deferida objetivando que o Estado se abstivesse de exigir o ICMS calculado com base nos valores arbitrados pelo Anexo 1 da Instrução Normativa 23/05, permitindo ao autuado o pagamento do imposto calculado sobre o preço real das mercadorias.

O relator da 2<sup>a</sup> JJF proferiu o seguinte voto:

O presente Auto de Infração foi lavrado para exigir o ICMS em decorrência do recolhimento a menos do imposto por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias (farinha de trigo) provenientes de outra unidade da Federação e relacionadas no Anexo 88 do RICMS/BA.

A antecipação tributária farinha de trigo encontra-se regulamentada no art. 506-A do RICMS/97, o qual atribui ao contribuinte que receber, a qualquer título, trigo em grão, farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo, do exterior ou de unidade da Federação não signatária do Protocolo ICMS 46/00, a responsabilidade pela antecipação do lançamento do ICMS relativo às operações subsequentes com as mercadorias supramencionadas e às operações promovidas pelos estabelecimentos industriais de panificação, massas alimentícias, biscoitos e bolachas, com produtos elaborados com farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo objeto da antecipação tributária de que cuida o inciso anterior.”

Ressalto que a liminar concedida pelo Juízo de Direito da 4ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, determina que o fisco estadual se abstinha de exigir o ICMS calculado com base no critério fixado no anexo I da Instrução Normativa nº 23/05. Entretanto, seus efeitos foram suspensos conforme Decisão publicada no Diário Oficial do Poder Judiciário de 04 de junho de 2008, ou seja, posterior a lavratura do Auto de Infração em análise.

No caso em lide, quando ocorreu a apreensão e lavratura do Auto de Infração, o autuado ainda estava protegido pela liminar. Entretanto, a matéria em discussão não tem pertinência com a referida liminar, uma vez que a base de cálculo foi determinada a partir da soma do valor da Nota Fiscal nº 7474, R\$ 2.592,00, mais o valor do Conhecimento de Transporte nº 806, R\$ 510,00, mais 76,48% à título de margem de valor agregado (MVA) prevista no anexo 88 do RICMS/97, totalizando uma Base de Cálculo no valor de R\$5.474,40, calculando-se sobre o montante o imposto devido R\$ 930,64 e abatendo-se o ICMS destacado na Nota Fiscal, no Conhecimento de Transporte R\$ 217,14, resulta no ICMS devido no valor de R\$ 713,50. Assim, no caso em lide, a base de cálculo foi apurada em conformidade com o que determina o § 2º, inciso II, do art. 506-A, o qual transcrevo para um melhor entendimento:

“Art. 506-A [...]

§ 2º A base de cálculo referente à antecipação tributária de que cuida este artigo corresponderá:

II - tratando-se de recebimento de farinha de trigo ou de mistura de farinha de trigo, o valor da operação própria realizada pelo remetente ou fornecedor, acrescido dos valores correspondentes a seguros, fretes, carretos, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, adicionando-se ao montante a margem de valor adicionado (MVA) de 76,48% (setenta e seis inteiros e quarenta e oito centésimos por cento), desde que este não seja inferior aos valores mínimos da base de cálculo fixados pela Secretaria da Fazenda, por unidade de medida, definida com base no Protocolo ICMS nº 26/92.”

Neste sentido, o Conselho de Fazenda vem se posicionando em manter as autuações contra o impugnante, em matéria idêntica, conforme decisões prolatadas pelas Câmaras, nos julgamentos em 2ª instância, mediante Acórdãos N°s: CJF N° 0001-11/07, CJF N° 0034-11/07, CJF N° 0039-11/07, CJF N° 0065-12/07, CJF N° 0066-12/07 e CJF N° 0090-12/07.

Observo que o valor indicado no corpo do Auto de Infração foi o apurado da forma indicada no demonstrativo de débito fl. 03, ou seja, utilizando para apuração da base de cálculo o percentual previsto de MVA. Assim, a base de cálculo correta é no valor de R\$5.474,40, entretanto, o valor que foi transportado para o Auto de Infração, de forma equivocada, foi de R\$ 61.424,99. Friso que esse fato em nada prejudicou o direito de defesa do autuado. Desse modo, fica retificado o valor da base de cálculo constante do Auto de Infração para R\$5.474,40, consequentemente, o valor do débito é o constante no A.I., ou seja, R\$713,50.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser procedida nova ação fiscal visando lançar a diferença entre o valor apurado no presente Auto de Infração e o devido com base na pauta fiscal, ficando suspensa sua exigibilidade, em face da discussão judicial da matéria neste aspecto.

Tomando conhecimento da Decisão proferida pela 1ª Instância deste Colegiado (fls. 54/55), o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 57/65), entendendo ser nula a ação fiscal, pois o fiscal autuante utilizou base de cálculo diversa da prevista no art. 506-A, § 2º, II, do RICMS/97 (Decreto nº 6.284/97) para cálculo do imposto exigido. Afirmou haver descompasso entre o aspecto quantitativo da hipótese de incidência do tributo na autuação e a legislação tributária. Com isto restava configurada a falta de elementos suficientes para se determinar, com segurança, a existência da infração à legislação tributária, na forma do art. 18, IV, “a”, do Decreto nº 7.629/99. Observou que o art. 39 do referido Decreto, estabelece que são requisitos do Auto de Infração, dentre outros, a clara, precisa e sucinta descrição dos fatos considerados como infração à legislação tributária, bem como a demonstração do débito tributário, discriminando, em relação

*a cada fato, a base de cálculo sobre a qual foi determinado o valor do tributo ou do acréscimo tributário, dispensada essa indicação nos casos de imposto lançado mas não recolhido, antecipação tributária e outras situações em que o valor a ser pago não resulte precisamente de uma base de cálculo específica, devendo, nesse caso, ser feita a demonstração do critério adotado na apuração do valor exigido.* Disse que no caso do Auto de Infração guerreado este fato não aconteceu, viciando por nulidade absoluta a autuação.

Informou que a fiscalização estadual ao lançar o imposto supostamente devido apurou por base o valor da operação constante na nota fiscal. No entanto, o art. 506-A do RICMS/97 determina ser esta base de cálculo *o valor da operação realizada pelo remetente ou fornecedor, acrescido dos valores relativos a seguros, fretes, carretos, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, adicionando-se ao montante a margem de valor adicionado (MVA) de 76,48%, desde que não seja inferior aos valores mínimos da base de cálculo fixados pela Secretaria da Fazenda, por unidade de medida, com base no Protocolo nº 46/00 do CONFAZ, fixados pela Instrução Normativa nº 23/2005, vigente à época da concretização do fato gerador.* Tudo conforme, art. 506-A, do RICMS/97, que transcreveu. Afirma que a fiscalização não poderia efetuar o lançamento com base de cálculo não prevista no referido artigo sob pena de *a um só tempo negar validade tanto ao dispositivo regulamentar quanto ao Protocolo CONFAZ nº 46/00, sem prejuízo de ignorar-se o quanto disposto na Instrução Normativa nº 23/05 do Estado da Bahia, permitindo a concreção de gravíssima lesão ao princípio da legalidade estrita ao ratificar-se o expediente da Administração Tributária Estadual.*

Entendeu que o Protocolo ICMS 46/00 descreve, em detalhe, como deve ser apurada a base de cálculo do imposto para os Estados signatários e não signatários do referido protocolo. Como o Estado da Bahia é seu signatário, expediu a Instrução Normativa nº 73/07, fixando os valores mínimos para tributação, *sendo vedado à fiscalização retirar seus próprios efeitos jurídicos, ... empregando base de cálculo completamente diversa da legalmente prevista, ignorando o valor mínimo fixado na Instrução Normativa nº 73/2007 para a mercadoria em tela, bem como outras parcelas que deveriam compor a base de cálculo.* E, caso o valor encontrado para base de cálculo seja menor que o constante no Anexo Único da citada instrução normativa, deverá ser utilizado o valor constante de pauta fiscal. Transcreveu parte da Instrução Normativa nº 23/05 e teceu comentários a respeito das determinações do art. 506-A da norma regulamentar.

Atacou a Decisão e 1ª Instância que ao julgar procedente a autuação, representou à autoridade competente para a feitura de Auto de Infração complementar, a fim de ser constituído o crédito tributário de acordo com as normas regulamentares estabelecidas, notadamente no que tange ao valor da base de cálculo. Informou que a própria PGE/PROFIS é contrária a este procedimento, *conforme poderia ser constatado no seu Parecer de fls. 58 a 61, proferido previamente ao julgamento do Auto de Infração nº 298924.1041/06-6 pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal deste Conselho.* Neste, afirma que havia vislumbrado graves equívocos nas diversas etapas percorridas pelo processo. Diz que a base de cálculo utilizada pelo autuante não corresponde ao que determina a legislação tributária. Sustenta também que a alegação recursal deste não tem pertinência com a autuação, pois o ICMS foi cobrado pela regra geral da substituição tributária. Assevera ainda que a informação fiscal está equivocada, uma vez que aceitou a base de cálculo empregada na apuração do imposto, culminando em posicionamento de discordância da Decisão proferida pela primeira instância administrativa, argumentando que não deve ser lavrado Auto de Infração complementar, uma vez que o lançamento é nulo. .... Explica ainda que no dispositivo regulamentar é ressalvado que, caso o valor encontrado seja menor que o constante no Anexo 1 da Instrução Normativa nº 23/05, deverá ser utilizado o valor da pauta fiscal. Diz que, dessa forma, a base de cálculo é uma só e, assim, não pode o imposto ser lançado pela aplicação da regra geral e, em seguida, ser complementado pela aplicação da regra especial. Sustenta a ilustre Parecerista que é dever do preposto fiscal aplicar a legislação tributária vigente. Ressalta que a base de cálculo tem que ser precisa e tem que haver segurança na sua determinação, garantindo, assim, a certeza e a liquidez necessárias à cobrança

*administrativa ou judicial com sucesso. Ao concluir, a Parecerista diz que o lançamento em tela é nulo e, portanto, deverá ser refeito com base nos elementos já existentes no processo. Todavia, este procedimento implicará claramente em exigência díplice do mesmo tributo, sendo inconteste “bis in idem”, e tal comportamento fazendário é vedado pela ordem constitucional atual, máxime pela adoção de critérios quantitativos distintos para o lançamento do ICMS, seja na forma do art. 506-A do RICMS/97, seja pelo regime geral aplicável às substituições tributárias. O lançamento díplice do imposto acarretará a cobrança do ICMS não pela regra específica ao caso, prevista no art. 506-A do RICMS/97, mas sim pela regra geral para a substituição tributária, gerando insegurança jurídica ao contribuinte por afetar a legalidade tributária e lesionará o autuado em virtude da cobrança em dobro do tributo.*

Após tais colocações requereu que o Auto de Infração fosse julgado Nulo.

A PGE/PROFIS (fls. 70/74) apresentou seu Parecer opinativo, através da lavra da nobre procuradora Sylvia Amoêdo. Após descrever, sucintamente, todas as etapas do presente processo e o pedido do recorrente, disse que tal pedido lhe causava estranheza uma vez que foi exatamente contra a base de cálculo apresentada na autuação conforme determinação expressa do Juízo da 4ª Vara da Fazenda Pública em Mandado de Segurança impetrado pelo recorrente, que havia, inicialmente, se insurgido a empreso autuado. Em seguida, informou a esta CJF que a referida liminar teve seus efeitos suspensos através do Processo nº 27566-7/2008, cuja Decisão foi publicada no Diário Oficial de 04 e junho de 2008 e que foi apensado aos autos. Observou que aparentemente deve ter sido este o motivo que levou o recorrente a refazer toda a sua tese de defesa.

Quanto à citação de partes de Parecer desta PGE/PROFIS citado pelo impugnante, informou que tal Parecer foi de sua lavra e que nele propunha a nulidade do citado Auto de Infração tendo em vista peculiaridades da situação ali definida.

Transcrevendo ao art. 506-A, do RICMS/97, ressaltando a última parte do seu § 2º, ressaltou que o autuante não havia cobrado o imposto com base na Instrução Normativa nº 23/05 e sim pela regra geral do citado artigo da norma regulamentar, em cumprimento à Decisão judicial, liminar em Mandado de Segurança, ajuizado pelo contribuinte.

Continuando com as suas considerações, disse que a *base de cálculo para a operação objeto desse Auto de Infração é a prevista no art. 506-A §2º, do RICMS/97 e é exatamente nesse artigo que existe a ressalva final de que em caso do valor encontrado resultar menor do que os constantes no anexo I da Instrução Normativa nº 23/00, deve ser utilizada o valor justamente constante desta pauta fiscal*. Em consequência, deve ser lavrado Auto de Infração complementar a este para lançar a totalidade do imposto devido na operação, conforme previsto no art. 28, IV, do RPAF/99.

Por fim, após a lavratura desse novo Auto de Infração, com base no que dispõe o art. 117 e seguintes do RPAF/99, *ante a existência de Mandado de Segurança que discute o mérito da ação fiscal em relação à composição da base de cálculo, deve o PAF ser remetido a PGE Profis para que proceda a sua inscrição em Dívida Ativa, pois que nesse momento, utilizando da base de cálculo corretamente prevista na legislação tributária, provocou resistência do contribuinte e sua opção pela discussão na via judicial, significando que renunciou ao seu direito de defesa administrativa, ressaltando que na intimação ao contribuinte desse Auto de Infração complementar, deve haver essas informações citadas*.

Pelo exposto, opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário e manutenção da Procedência do presente Auto de Infração.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, conforme previsto no art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de que seja decidida a nulidade do lançamento fiscal, consequentemente, reformando a Decisão de 1ª Instância deste Colegiado.

O Auto de Infração exige ICMS em decorrência do seu recolhimento a menos na aquisição de farinha de trigo Industrial – Tipo-2 (740 sacos) através da Nota Fiscal nº 007473, emitida em 26/02/2008 pela Consolata Alimentos Ltda., empresa situada no Estado do Paraná.

Em 28/6/2005, o autuado, através de Mandado de Segurança (Autos nº 745334-8/2005) teve liminar deferida pelo Exmo. Sr. Juiz Substituto da 4ª Vara de Fazenda Pública, para que o Sr. Superintendente de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia se abstivesse de exigir o ICMS com base em valores arbitrados pelo Anexo I da Instrução Normativa nº 23/05, permitindo, ao autuado, o cálculo do imposto com base no preço real das mercadorias constantes das notas fiscais das operações.

Em 16/03/2008 foi lavrado o Auto de Infração com base na Decisão do Juízo da 4ª Vara de Fazenda Pública, ou seja, o imposto foi calculado tomando o valor da Nota Fiscal e do Conhecimento de Transporte, foi aplicada a MVA (margem de valor adicionado) prevista no anexo 88 do RICMS, calculado o imposto (débito) e abatidos os tributos destacados na Nota Fiscal e no Conhecimento de Transporte (crédito), bem como o imposto que havia sido recolhido. Portanto, o imposto não foi calculado com base nos critérios da Instrução Normativa nº 23/05 e 73/07, já que ao Estado lhe foi vedado pelo Poder Judiciário, momentaneamente, a sua utilização em decorrência de pedido feito pelo recorrente ao Juízo da 4ª Vara de Fazenda Pública, que o socorreu na ocasião.

O autuado recebeu todos os papéis de trabalho produzidos, no trânsito de mercadorias, pelo fiscal autuante, onde todas estas informações lá constavam. Preferiu desconsiderá-las e na sua defesa inicial impugnou o lançamento do imposto sob o argumento de que estava amparado por Liminar em Mandado de Segurança e o Estado não poderia calcular o imposto com base na Instrução Normativa nº 23/05.

A Primeira Instância deste Colegiado julgou o Auto de Infração procedente e indicou qual o valor do ICMS que deveria ser exigido com base na Instrução Normativa nº 23/05. Recomendou a lavratura de Auto de Infração complementar para cobrar a diferença.

No seu Recurso Voluntário, traz como fundamentos de sua solicitação a nulidade do Auto de Infração todos os argumentos que havia se insubordinado na sua inicial, ou seja: que o autuante utilizou base de cálculo diversa da prevista no art. 506-A, § 2º, II, do RICMS/97 para a feitura do lançamento, o que levaria a falta de elementos suficientes para determinar com segurança a infração. Que para a apuração correta da base de cálculo deveria ter sido utilizado o valor determinado em pauta fiscal contida na Instrução Normativa nº 73/07. Em vista de tais fatos e grifando na sua defesa, afirmou que não pode o fisco estadual ir de encontro à norma posta sob pena de se permitir “*a concreção de gravíssima lesão ao princípio da legalidade estrita*”.

Afasto todas as razões recursais objetivando decidir a presente lide pela nulidade do Auto de Infração.

O art. 506-A, do RICMS/97, textualmente determina:

*Art. 506-A. Fica atribuída ao contribuinte que receber, a qualquer título, trigo em grão, farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo, do exterior ou de unidade da Federação não signatária do Protocolo ICMS nº 46/00, a responsabilidade pela antecipação do lançamento do ICMS relativo:*

*I - às operações subsequentes com as mercadorias supramencionadas;*

*§2º A base de cálculo referente à antecipação tributária de que cuida este artigo corresponderá:*

*II - tratando-se de recebimento de farinha de trigo ou de mistura de farinha de trigo, o valor da operação própria realizada pelo remetente ou fornecedor, acrescido dos valores correspondentes a seguros, fretes, carretos, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, adicionando-se ao montante a margem de valor adicionado (MVA) de 76,48% (setenta e seis inteiros e quarenta e oito centésimos por cento), desde que este não seja inferior aos valores mínimos da base de cálculo fixados pela Secretaria da Fazenda, por unidade de medida, definida com base no Protocolo ICMS nº 26/92.*

Da análise destas determinações e de como agiu o fiscal autuante, o cálculo do imposto foi feito

como determina a regra geral do § 2º do art. 506-A, do RICMS/97, já que, apenas em cumprimento à Decisão judicial, liminar em Mandado de Segurança, ajuizado pelo próprio recorrente, não foi utilizada a pauta fiscal definida pela Instrução Normativa nº 73/07.

Por tudo exposto, não vejo causa para a alegação de falta de elementos suficientes para determinar com segurança a infração, nem que houve “*concreção de gravíssima lesão ao princípio da legalidade estrita*”.

No mais, diante do comando do art. 159, do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99) é facultado a esta CJF, constatando que o imposto foi exigido a menor, como no caso em lide, representar à autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal. E este ato agora o faço, informado ao recorrente de que poderá recolher a diferença do imposto espontaneamente antes do início da nova ação fiscal. E, caso o contribuinte não exerça seu direito de espontaneamente recolher o imposto e sendo lavrado Auto de Infração complementar, a informação da existência de Mandado de Segurança deve ser nele indicado, pois neste Mandado de Segurança se discute o mérito da ação fiscal em relação à composição da base de cálculo. E, por fim, este procedimento, em momento algum se caracteriza como *bis in idem*, como afirmou o recorrente.

Após tais colocações, observo que consta nos autos a informação de que a liminar em Mandado de Segurança impetrado pelo recorrente teve seus efeitos suspensos através do processo nº 27566-7/2008, cuja Decisão foi publicada no Diário Oficial de 04 de junho de 2008 (fls. 68/69).

Por tudo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto e mantendo a Decisão de 1ª Instância em sua totalidade para decidir pela procedência total da ação fiscal, observando, ainda, que através de novo procedimento fiscal deverá ser exigido o imposto lançado a menos no presente Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 112889.0219/08-9, lavrado contra RC MOREIRA COMERCIAL LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$713,50, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais. Recomenda-se que, por intermédio de novo procedimento no estabelecimento do autuado, seja procedida ação fiscal visando lançar a diferença entre o valor apurado no presente Auto de Infração e o devido com base na pauta fiscal, ficando suspensa sua exigibilidade.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de fevereiro de 2009.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

ÂNGELLI MARIA GUIMARÃES FEITOSA – REPR. DA PGE/PROFIS