

**A.I. Nº** - 089643.0353/08-7  
**AUTUADO** - R.C. MOREIRA COMERCIAL LTDA.  
**AUTUANTE** - WERTHER PEREIRA DA SILVA  
**ORIGEM** - IFMT NORTE  
**INTERNET** - 19/06/2009

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0151-03/09**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FARINHA DE TRIGO. FALTA DE PAGAMENTO NA REPARTIÇÃO DE FRONTEIRA. Fato não negado pela defesa, que apenas questiona o critério adotado na determinação da base de cálculo. O art. 506-A do RICMS atribui a responsabilidade pela antecipação do pagamento do imposto ao contribuinte que receber, a qualquer título, farinha de trigo de unidade da Federação não signatária do Protocolo ICMS 46/00, e este é o caso. A base de cálculo da antecipação, nos termos do § 2º, II, do referido artigo é 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%, desde que este não seja inferior aos valores mínimos da base de cálculo fixados pela Secretaria da Fazenda, por unidade de medida. No caso em exame, o valor apurado com base no segundo critério (pauta fiscal) é superior ao valor com base no primeiro. Feitas as correções, aplicando-se a pauta correspondente à mercadoria objeto da autuação. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 8/9/08, diz respeito à falta de recolhimento de ICMS relativo a farinha de trigo na primeira repartição fiscal de entrada neste Estado. Imposto lançado: R\$ 8.472,00. Multa: 60%.

O contribuinte apresentou defesa suscitando como preliminar a nulidade do lançamento porque foi utilizada uma base de cálculo diversa da prevista no art. 506-A, § 2º, II, do RICMS. Toma por fundamento a regra do art. 18, IV, “a”, do RPAF. Pontua que o art. 39 estabelece que são requisitos do Auto de Infração, dentre outros, a clara, precisa e sucinta descrição da infração, bem como a demonstração do débito, discriminando a base de cálculo. Alega que, segundo a fiscalização, o lançamento foi efetuado tendo por base de cálculo o valor da operação constante na Nota Fiscal e no Conhecimento de Transporte, porém o supracitado dispositivo do RICMS determina que neste caso a base de cálculo deve corresponder ao valor da operação realizada pelo remetente ou fornecedor, acrescido dos valores relativos a seguros, frete, 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 46/00, fixados pela Instrução Normativa nº 73/07, vigente à época do fato. Aduz que, de acordo com o § 2º da cláusula segunda

do aludido protocolo, cujo teor é repetido pelo art. 506-A do RICMS, a base de cálculo não pode ser inferior à indicada na pauta fiscal. Transcreve trechos do art. 506-A. Argumenta que, apesar de a base de cálculo apurada mediante aplicação de MVA sobre o valor da operação ser menor que o valor que seria encontrado com aplicação da pauta fiscal prevista na Instrução Normativa nº 73/07, ensejando a aplicação desta, o fisco efetuou o lançamento tão-somente pelo valor da operação com o uso da MVA, alterando a definição legal da base de cálculo para o lançamento do ICMS, e tal procedimento implica a um só tempo negar vigência tanto ao dispositivo regulamentar quanto ao aludido protocolo e à instrução normativa, com grave lesão ao princípio da legalidade estrita. Observa que o Protocolo 46/00 descreve detalhadamente como deve ser apurado o aspecto quantitativo das operações de circulação de farinha de trigo e derivados, tanto para Estados signatários quanto não signatários, tendo o Estado da Bahia expedido a Instrução Normativa nº 73/07 para dar-lhe concreta execução, fixando os valores mínimos para tributação, sendo vedado à fiscalização retirar seus efeitos jurídicos, ignorando o valor mínimo fixado naquela instrução, bem como outras parcelas que deveriam compor a base de cálculo.

A defesa diz que, tendo em vista que “o auto de infração ora combatido” efetuou o lançamento do imposto adotando como base de cálculo o valor da operação, o órgão julgador de primeira instância representou à autoridade competente *[sic]* 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, expediente completamente equivocado e que fere de morte o princípio da legalidade estrita”. Aduz que o entendimento esposado é compartilhado pela PGE/PROFIS, de acordo com o de fls. 58 a 61 *[sic]*, proferido previamente ao julgamento do Auto de Infração nº 298924.1041/06-6 pela 2ª Câmara, afirmando que a base de cálculo utilizada pelo autuante não corresponde ao que determina a legislação, tendo o imposto sido calculado pela regra geral da substituição tributária. Prossegue dizendo que a procuradora afirma que “o Auto de Infração em tela” deve ser declarado nulo para ser lavrado novo Auto substitutivo, pois a base de cálculo utilizada pelo autuante não está de acordo com a prevista no art. 506-A, § 2º, do RICMS. Seguem-se outros comentários em torno do parecer da procuradora do Estado.

A defesa protesta que esse procedimento implicará exigência dúplice do mesmo tributo, que é vedado pela ordem constitucional, especialmente no que concerne à adoção de critérios quantitativos distintos para o lançamento do ICMS, seja na forma do art. 506-A do RICMS, seja pelo regime geral aplicável às substituições tributárias, e o lançamento dúplice do imposto acarretará sua cobrança não pela regra específica, prevista no art. 506-A, mas pela regra geral para a substituição tributária, gerando insegurança jurídica ao contribuinte, por afetar a legalidade tributária, além de lesar o autuado em virtude da cobrança do tributo em dobro.

Conclui dizendo que houve outra severa deturpação do aspecto quantitativo do ICMS neste caso, pois o autuante efetuou o lançamento do imposto levando em consideração a quantidade de sacos da mercadoria, fazendo tábula rasa do anexo 1 da Instrução Normativa nº 73/07, que estabelece os valores mínimos para pagamento do imposto por substituição tributária com base no peso da mercadoria, previamente instituindo preços para sacos com 50kg, 25kg e 1kg, sendo que neste caso a fiscalização se baseou tão-somente no valor constante na Nota Fiscal, olvidando o critério previamente estabelecido pela legislação e que deveria ter sido aplicado ao caso em tela, e, desse modo, ao determinar a grandeza quantitativa com utilização de critério diverso do legalmente previsto, a base de cálculo foi fixada por arbitramento, haja vista que o fisco estimou o valor para a operação, e tal procedimento não pode ser adotado, porque não se fazem presentes quaisquer das hipóteses previstas no art. 937 do RICMS, não havendo portanto autorização legal para emprego do arbitramento, restando novamente demonstrada a nulidade da autuação, por força do art. 18, IV, “a”, do RPAF.

Pede que o Auto de Infração seja julgado nulo, por não conter elementos que determinem com segurança a infração, além de adotar critério para apuração da base de cálculo diverso do previsto no art. 506-A do RICMS.

O fiscal autuante prestou informação dizendo que a defesa, visando justificar a “suposta” falta de recolhimento do tributo na primeira repartição fiscal do percurso da mercadoria, dispõe controvérsia, pois na realidade o contribuinte se valeu conscientemente de meios a fim de obter um resultado pecuniário, não efetuando de propósito o pagamento do imposto na primeira repartição fiscal do percurso da mercadoria, a título de antecipação tributária, na entrada neste Estado de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, efetuada por contribuinte não credenciado e que não possui regime especial para pagamento. Explica que a mercadoria procede do Estado do Paraná, que não é signatário do Protocolo ICMS 46/00, não constando nas Notas Fiscais nenhum carimbo de preposto fiscal da Bahia, o que prova que o veículo se evadiu dos postos fiscais para não efetuar o pagamento antecipado do tributo, tendo sido interceptado no posto fiscal João Durval, quando tentava também escapar furtivamente.

Quanto à alegação da defesa de que foi utilizada base de cálculo diversa da prevista no art. 506-A, § 2º, II, do RICMS, o fiscal contrapõe que tal justificativa “não tem procedimento legal”, pois na constituição do crédito tributário foi aplicada a pauta fiscal estabelecida na Portaria nº 73/07 para farinha de trigo especial, que é de C\$ 76,76 [sic]. Acrescenta que, “No mais rigoroso, por ser estrito, utilizou-se o preço de C\$ 80,00 para arredondamento” [sic]. Aduz que “nem preterição nem esquecimento houve na utilização determinante da base de cálculo, o que poderia suceder-se inopinadamente, seria a correção da pauta, na qual estritamente como estabelece a portaria 73/97, corrigindo-se por saca, como a pauta fiscal, para C\$ 76,76” [sic].

Quanto à alegação de cobrança duplicada do tributo, o fiscal diz que não estão sendo empregados meios para que isso ocorra.

Rebate as alegações da defesa quanto à falta de certeza do lançamento, contrapondo que com isso o autuado estaria deixando de admitir a existência da infração, pois considera que os elementos do Auto de Infração são suficientes para serem determinados com certeza a infração e o infrator, constando no Auto a descrição do fato, a quantidade de sacas de farinha de trigo, os números das Notas Fiscais, a acusação de que o imposto não foi pago na primeira repartição de entrada neste Estado, a indicação de que a mercadoria está enquadrada na Portaria nº 114/07, a informação de que o contribuinte não possui regime especial, a demonstração do débito tributário, o enquadramento legal, a tipificação e a multa.

Opina pela definitiva constituição do crédito tributário.

## VOTO

O lançamento em discussão diz respeito a ICMS relativo a farinha de trigo que deixou de ser pago na primeira repartição fiscal de entrada neste Estado.

A defesa suscitou duas preliminares. Na primeira alega que o lançamento é nulo porque teria sido utilizada uma base de cálculo diversa da prevista no art. 506-A, § 2º, II, do RICMS. Toma por fundamento a regra do art. 18, IV, “a”, do RPAF, reclamando que o art. 39 estabelece que são requisitos do Auto de Infração, dentre outros, a clara, precisa e sucinta descrição da infração, bem como a demonstração do débito, discriminando a base de cálculo.

Em certo sentido tem razão a defesa, pois o fiscal não foi claro na quantificação do imposto, como manda o art. 39, III, do RPAF.

Ao prestar a informação, o nobre autuante deu algumas indicações visando aclarar essa questão. No entanto, em certos trechos ele se expressa de forma quase incompreensível, mediante

linguagem telegráfica, ora se referindo à Portaria nº 73/07, ora à Portaria 73/97, quando na verdade se deduz que pretendia se referir à Instrução Normativa nº 73/07.

Segundo o autuante, no cálculo do imposto teria sido adotada a “Pauta fiscal para farinha de trigo especial—C\$ 76,76”. Não diz, contudo, por qual razão aplicou a pauta relativa à farinha de trigo “especial” e não à “comum”. De acordo com o Termo de Apreensão à fl. 3, trata-se de farinha de trigo comum. Sendo assim, o preço de pauta seria de R\$ 71,00, e não de R\$ 76,76.

Há um erro, repetido várias vezes, na indicação do símbolo “C\$”. O Brasil já teve nove moedas, afora as vigentes ao tempo do período colonial: tivemos o réis, com sua variante, o mil-réis (\$), o cruzeiro (Cr\$), o cruzeiro novo (NCr\$), outra vez o cruzeiro (Cr\$), o cruzado (Cz\$), o cruzado novo (NCz\$), pela terceira vez o cruzeiro (Cr\$), o cruzeiro real (CR\$) e por fim o real (R\$). Apesar de o fiscal se referir à Portaria 73/97, em 1997 a moeda brasileira já era o real (desde 1994). Além disso, conforme já observado, em vez de “Portaria 73/97” o ato efetivamente considerado é a Instrução Normativa 73/07. Sendo assim, depreende-se que onde o fiscal apôs o símbolo C\$ deve-se ler R\$ (reais).

Resta a questão do “arredondamento”, pois o autuante na informação admitiu que “No mais rigoroso, por ser estrito, utilizou-se o preço de C\$ 80,00 para arredondamento”. Ou seja, em vez de multiplicar a quantidade de sacos (800) por R\$ 76,76, que seria o preço de pauta se se tratasse de farinha de trigo especial, o fiscal multiplicou aquela quantidade por R\$ 80,00. Base de cálculo não se arredonda.

Cumpram então corrigir o cálculo, porque, conforme já assinalado, o autuante se equivocou ao aplicar a pauta de farinha de trigo especial. O preço de pauta neste caso é de R\$ 71,00 por saco. O cálculo do imposto correto é este:  $800 \times R\$ 71,00 = R\$ 56.800,00$ .  $17\% \text{ de } R\$ 56.800,00 = R\$ 9.656,00$ . Abatendo-se o crédito do imposto destacado nos documentos fiscais, no total de R\$ 2.408,00, resta o imposto a ser lançado: R\$ 7.248,00.

Com isso, atende-se ao questionamento da defesa na primeira preliminar. Malgrado o cálculo ter sido feito erroneamente, o fundamento do lançamento é o critério previsto no art. 506-A, § 2º, II, do RICMS, conforme sustenta a defesa, com justa razão.

Como segunda preliminar, que não deixa de ser matéria de mérito, a defesa alega que houve arbitramento, porque o autuante efetuou o lançamento do imposto levando em consideração a quantidade de sacos da mercadoria, fazendo tábula rasa do anexo 1 da Instrução Normativa nº 73/07, que estabelece os valores mínimos para pagamento do imposto por substituição tributária com base no peso da mercadoria, instituindo preços para sacos com 50kg, 25kg e 1kg, sendo que neste caso a fiscalização se baseou tão-somente no valor constante na Nota Fiscal.

A instrução normativa não teria como determinar, de antemão, o valor de cada operação a ser praticada, e por isso o que ela fez foi fixar os preços por sacos de 50kg, 25kg e 1kg. Para se determinar a base de cálculo da situação real, multiplica-se a quantidade das mercadorias pelo preço unitário. Não houve arbitramento. Houve erro. Mas o erro já foi corrigido.

Estão superados, portanto, os aspectos de natureza preliminar.

A mercadoria é farinha de trigo. Essa mercadoria está sujeita ao regime de substituição tributária. É proveniente do Paraná, Estado não signatário do Protocolo ICMS 46/00. Se o imposto devido por antecipação tivesse sido pago no primeiro posto fiscal do percurso no território baiano, espontaneamente, não haveria autuação, evidentemente. Porém neste caso o fato foi verificado no Posto Fiscal João Durval, que não é posto de fronteira, haja vista que fica já perto de Feira de Santana.

O art. 506-A do RICMS atribui a responsabilidade pela antecipação do “lançamento” do ICMS ao contribuinte que receber, a qualquer título, farinha de trigo de unidade da Federação não signatária do Protocolo ICMS 46/00, e este é o caso. A base de cálculo da antecipação, nos termos do § 2º, II,

do referido artigo é 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%, desde que este não seja inferior aos valores mínimos da base de cálculo fixados pela Secretaria da Fazenda, por unidade de medida. No caso em exame, o valor apurado com base no segundo critério (pauta fiscal) é superior ao valor com base no primeiro.

Mantenho o lançamento, com a correção do valor, haja vista que o fato não foi negado.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **089643.0353/08-7**, lavrado contra **R.C. MOREIRA COMERCIAL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 7.248,00**, 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, 8 de junho de 2009

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – JULGADORA