

A. I. Nº - 269366.0008/07-5  
AUTUADO - M. DIAS BRANCO S/A INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS  
AUTUANTES - JANMES BARBOSA DA SILVA e ANGELO DOURADO CRUZ LINO  
ORIGEM - IFEP/COMÉRCIO  
INTERNET - 06.04.2010

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0062-02/10**

**EMENTA:** ICMS. 1. ACRÉSCIMOS TRIBUTÁRIOS. ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS. PAGAMENTO EXTEMPORÂNEO DO IMPOSTO. O pagamento fora do prazo legal, mesmo espontâneo, está sujeito a acréscimos moratórios. Infração não elidida. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. **b)** RECOLHIMENTO A MENOS POR ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Infrações não elididas. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPORTAÇÃO. TRIGO EM GRÃO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO. A metodologia aplicada para apurar o descumprimento da obrigação principal não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança, a existência de tal infração, tendo em vista o que dispõe o art. 18, IV, "a" do RPAF/99. Item Nulo. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 11/07/2007, exige o pagamento de ICMS e MULTA no valor total de R\$ 11.963.214,27, sob acusação de:

1. Falta de recolhimento dos acréscimos moratórios, no valor de R\$43.044,43, referentes ao ICMS devido por substituição tributária por antecipação pago intempestivamente, porém espontâneo, nos meses de maio e junho de 2004, conforme demonstrativo e documentos às fls.49, 303 a 306.
2. Falta de recolhimento do ICMS por antecipação, no valor de R\$889.748,19, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior, relacionadas no Anexo 88 do RICMS/97, nos meses de abril e julho de 2004, conforme demonstrativo e documentos às fls.50, 57, 60, 307, 308 e 311.
3. Recolhimento a menor do ICMS por antecipação, no valor de R\$ 2.175.458,84, em caso de erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior, relacionadas no Anexo 88 do RICMS/97, nos meses de novembro e dezembro de 2003, janeiro, março, julho, outubro e dezembro de 2004, conforme demonstrativos e documentos às fls.71, 72, 289, 290, e 351. Em complemento, consta que foi utilizado, na determinação da base de cálculo do ICMS antecipação tributária, valor inferior ao total da operação.
4. Recolhimento a menor do ICMS por antecipação, no valor de R\$ 8. aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou

imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior, relacionadas no Anexo 88 do RICMS/97, nos meses de novembro e dezembro de 2003, janeiro, março, abril, julho, outubro e dezembro de 2004, conforme demonstrativos e documentos às fls.314, 323, 351 e 352. Em complemento, consta que não foram incluídas na base de cálculo do ICMS antecipação tributária todas as despesas que foram cobradas e/ou debitadas, conforme determina o Protocolo ICMS 46/00 e o RICMS/Ba.

O sujeito passivo, por seu representante legal, em sua defesa às fls. 358 a 414, inicialmente analisando os fatos da ação fiscal, esclarece que exerce atividades de moagem de trigo e fabricação de biscoitos e massas alimentícias, com estabelecimento sede situado no Estado do Ceará.

Aduz que suas operações são tributadas na forma do Protocolo ICMS 46/00 e artigos 506-A e 506 –F do RICMS/97, ou seja:

1. ao importar ou adquirir, de UF não signatária do citado protocolo, trigo em grão utilizado em seu processo de moagem, recolhe o ICMS incidente sobre as operações subsequentes com os produtos derivados do trigo em grão, antecipadamente na ordem de 33% do valor das aquisições, acrescidas de outras despesas, até o 10º dia do mês subsequente ao da respectiva aquisição de trigo;
2. nas saídas dos biscoitos e massas de sua fabricação, figura novamente como sujeito passivo por substituição tributária, devendo recolher o ICMS incidente nas subsequentes saídas internas, na forma do art.506-c do RICMS/97 e, nas saídas interestaduais com destino aos Estados signatários do Protocolo ICMS 50/05.

Diz que atendeu à todas intimações para apresentação dos livros e documentos fiscais, inclusive os referentes a importações do período de 01/01/2003 a 31/12/2004.

Em seguida, descreveu todas as infrações e as impugnou com base nas seguintes razões de fato e de direito.

### **Infração 01**

Não concordou com a acusação de que nos meses de abril e maio de 2004 teria emitido e lançado notas fiscais de “despesas acessórias” referentes a importações ocorridas nos meses de janeiro e março de 2004, argüindo que de acordo com a Cláusula Primeira do Protocolo ICMS 46/00 e art.506-A, § 1º, inciso I, do RICMS/97, a base de cálculo do ICMS incidente sobre as aquisições de trigo em grão do exterior ou de Estado não signatário do citado Protocolo é o valor total de aquisição ou de recebimento das mercadorias, adicionado dos impostos federais e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao destinatário até o momento do ingresso da mercadoria em seu estabelecimento, acrescido da margem de valor adicionado de 94,12%, esclarecendo, justificando e ponderando que:

1. *“No processo de descarga dos navios de trigo em grão ocorrem diversas despesas, como as de arqueamento, classificação vegetal, movimentação do trigo no porão do navio, estivas, fretes internos, dentre outras despesas necessárias à descarga do navio e subsequente ingresso do trigo em grãos nos silos da impugnante”* (pg. 363, último parágrafo);
2. *“No momento da emissão da nota fiscal de importação, logo após o desembaraço aduaneiro, algumas destas despesas ainda não ocorreram, as quais ocorrem após a nacionalização do trigo em grão. A título de exemplo diz que este é o procedimento da empresa, ou seja, logo após o desembaraço aduaneiro deixa o trigo em grão por meses armazenados em depósito da companhia docas.”*
3. *“Por vezes, no momento da emissão da nota fiscal de importação, logo após o desembaraço aduaneiro, algumas das despesas acima ainda não foram oco conhecidas pela impugnante”* (pg 364, primeiro parágrafo);

4. “Para que as despesas ocorridas posteriormente ao desembaraço sejam levadas à tributação a impugnante emite outra nota fiscal de entrada, com os valores das despesas incorridas em momento posterior ao desembaraço aduaneiro” (pg 364, último parágrafo);
5. “Por vezes, como é o caso das importações citadas pelos dignos auditores, as despesas incorridas após o desembaraço aduaneiro, para que o trigo seja disponibilizado nos silos da impugnante, somente são conhecidas (faturadas pelos prestadores de serviço) quando já houve o necessário encerramento do período de apuração” (pg. 365, primeiro parágrafo);
6. “Conforme faz prova os documentos nº 1 e 2 anexo II da presente impugnação, as notas fiscais emitidas e lançadas referem-se a despesas incorridas nos meses de fevereiro, referente ao desembaraço aduaneiro ocorrido em janeiro e, abril, referente ao desembaraço aduaneiro ocorrido em março de 2004. O contribuinte ainda não havia sido cobrado, debitado e nem tomado conhecimento da existência de tais despesas até o final dos meses de janeiro e março de 2004” (pg. 365, terceiro parágrafo);
7. “A simples constatação de que as despesas não foram incorridas em janeiro e março de 2004, mas posteriormente a esses meses, configura de certeza, de clara obviedade, que seria impossível ao contribuinte ter incluído tais despesas na apuração do ICMS dos meses de janeiro e março, como pretendem os auditores para efeito da configuração da infração” (pg. 365, quarto parágrafo);
8. “Em momento algum os auditores afirmaram ou sequer comprovaram – como exige o ônus da prova – que as despesas tidas como lançadas na apuração do ICMS de forma intempestiva teriam sido, de fato, incorridas até o final dos meses de janeiro e março de 2004” (pg. 365, último parágrafo);
9. “O art. 125, VII, a do RICMS-Ba prevê expressamente que o prazo de recolhimento do ICMS devido nos termos do art. 506-A é até o décim odia do mês subsequente ao recebimento (veja que a norma não faz menção ao desembaraço aduaneiro e sim ao efetivo recebimento)” (pg. 366, segundo parágrafo)
10. “As despesas foram incorridas apenas nos meses de fevereiro e abril de 2004. Portanto, o recolhimento respectivo deveria ocorrer no referido prazo” (pg. 366, segundo parágrafo);
11. “Sem sentido a aplicação da multa de 60% sobre as supostas infrações, especialmente diante do reconhecimento do próprio fiscal de que o contribuinte espontaneamente recolheu o tributo devido” (pg. 368, quinto parágrafo). Portanto, discordou da aplicação da multa de 60% sobre as imputações, por considerá-la punitiva, argumentando que se houve o recolhimento espontâneo do tributo devido, no máximo seria cabível a exigência de juros e multa moratória.

Com esses argumentos, pede a improcedência desta infração, por entender que não cometeu a infração que lhe foi imputada, pois recolheu tempestivamente e espontaneamente o valor do ICMS incidente sobre as despesas acessórias incidentes sobre a movimentação de trigo em grão, em momento posterior ao desembaraço aduaneiro.

## **INFRACÃO 2**

Aduz que se for admitido que expressamente foram incluídas as despesas na apuração do imposto a recolher, a existência de saldo credor de ICMS na referida apuração não autoriza a conclusão fiscal de que não houve o recolhimento do imposto. Ou seja, o contribuinte considera que é lícito compensar o tributo não recolhido com os saldos credores acumulados em meses posteriores ao fato gerador.

Diz que os autuantes não questionaram a legitimidade e correção dos saldos credores apresentados no total de R\$ 2.020.873,92, e explicou que tais saldos credores são form

- a) que ao adquirir o trigo em grãos, tem até o décimo dia do segundo mês subsequente a aquisição para efetuar o recolhimento, e que neste ínterim, o trigo é moído e o produto resultante, a farinha de trigo, pode ter como destino o consumo na fabricação de biscoitos e massas ou ainda, a saída subsequente para destinatários localizados no território baiano ou em outros Estados da federação.
- b) caso a farinha de trigo seja destinada aos contribuintes localizados em território baiano, a totalidade do ICMS gerado com a aquisição do trigo em grão, cuja carga tributária é de 33% é devida ao fisco baiano. Diz que tal fato também é verificado internamente, na produção de biscoitos e massas alimentícias.
- c) que grande parte da farinha de trigo produzida teve destino outros Estados da Federação, conforme RAICMS, fls. [51 a 64]. Neste caso, se o Estado destino for signatário do Protocolo ICMS 46/00, 60% do quantum tributário de 33% incidente sobre as aquisições de trigo deve ser remetido ao Estado de destino. Caso contrário, 60% do referido quantum tributário deve ser resarcido, por entender que não há ocorrência de fato gerador presumido legitimador da cobrança antecipada por substituição tributária.
- d) diz que ocorreu em vários meses a aquisição expressiva de trigo em grão, e em outros períodos de apuração subsequentes não adquiriu nada, e neste caso, continuou vendendo farinha de trigo para outros Estados, acumulando saldos credores.
- e) salienta que caso venha a ser considerada procedente esta infração, deveria ser feita a recomposição da apuração, para restituição da parcela dos créditos indevidamente reduzidos e também para resarcimento do ICMS reduzido no saldo credor da época do fato.

Feitas estas considerações, o deficiente conclui que não procede a acusação fiscal de que houve falta de recolhimento do tributo, pois os valores devidos foram compensados com valores restituídos na forma do artigo 506-A, § 4º, inciso IV, § 9º, do RICMS/97; art.10 da LC 87/96; art.93, 106, inciso II, do RICMS/97, todos transcritos.

Considerou inadmissível aplicar multa e juros moratórios sobre a exigência fiscal, ressaltando que o estabelecimento possuía saldo credor do ICMS.

Concluindo, diz que se prosperar a autuação, requer o reconhecimento do direito ao crédito fiscal do principal imputado, devidamente corrigido, por entender que tal valor já fora reduzido do crédito fiscal em 2004.

### **INFRACÃO 3**

Em suas razões de direito, o sujeito passivo discordou da conclusão fiscal de que teria deixado de incluir, juros incidentes sobre operações de aquisição de trigo, na base de cálculo do ICMS devido, ou seja, de que não foram incluídos os juros pagos em operações de financiamentos de aquisições de trigo em grão do exterior, e que por se tratar de despesas incorridas na própria operação de circulação de mercadoria e integrante do negócio liquidado junto ao exportador, deveriam tais valores terem sido incluídos na composição da base de cálculo do ICMS devido, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, conforme determina o Protocolo ICMS 46/00 e art.506-A do RICMS/97.

Transcreveu os artigos 52 e 58 do RICMS/97; artigo 13, V, § 1º, incisos I e II, da LC nº 87/96, para argumentar que não existe em tais dispositivos qualquer referência normativa à possibilidade de cobrança do ICMS nos juros pagos nas operações de compras financiadas no exterior.

Destaca que os juros citados no inciso II, da LC nº 87/96 são aqueles recebidos pelo próprio vendedor nas operações de compra e venda a prazo, e que não é o caso em apreciação, pois o exportador não faz jus ao juro incidente na operação de financiamento, o qual, é integralmente percebido pela instituição financeira que abre o crédito à impugnante através da comp

Portanto, a tese defensiva é de que a regra geral da legislação do ICMS trata de forma diferenciada a operação de venda a prazo e a operação de venda à vista associada a ulterior operação de financiamento, por entender que naquela, os juros cobrados pelo vendedor ao comprador integram a base de cálculo do ICMS, nesta última, os juros cobrados pela instituição financeira ao comprador não integram a base de cálculo do ICMS.

Para embasar sua argumentação, o autuado apresenta textos legais e cita doutrinas e jurisprudências, inclusive do CONSEF (fls. 390 a 393), e advoga que como o texto normativo do Sistema Especial de Tributação estabelecido pelo Protocolo ICMS 46/00 retrata, no dizer do autuado, de forma literal que “*integram a base de cálculo do ICMS devido nas aquisições de trigo, o valor da operação e todas as despesas incorridas ou debitadas até o momento do ingresso das mercadorias no estabelecimento adquirente*” (pg 385 – grifo do próprio autuado), não autoriza a inclusão dos juros de financiamento da importação de trigo na base de cálculo, primeiro porque esses juros não fariam parte do valor da operação e segundo por serem consequência de negócio jurídico autônomo e ulterior ao ingresso do trigo.

No tocante às suas razões de fato, foi destacado que os autuantes, para a sua conclusão fiscal, classificaram a operação de financiamento de importações como simples compras a prazo de mercadoria importada.

Arguiu que “*se os fatos demonstrarem ter ocorrido o financiamento de importações, com a realização de operações de financiamento junto a instituições financeiras, e não simplesmente uma compra a prazo, ter-se-á demonstrada a insubsistência fática da suposta infração*” (grifo da própria autuada) (pg. 376, terceiro parágrafo).

Em seguida, foi argüido, esclarecido e alegado que:

a) realizou operações de financiamento com instituições financeiras no exterior, mais precisamente com o Scotiabank e com o ABN Amro;

b) suas importações não se formalizaram por operações de compra a prazo realizadas com a INSTIDAN S.A., e sim por operações de compra à vista associadas àquelas operações de financiamento.

c) “no fluxo demonstrado pelos auditores há o equívoco de considerar que os juros incidentes na operação de financiamento são cobrados e recebidos pelo exportador” (pg. 377, quinto parágrafo);

d) as operações por ela promovidas consistiriam nos seguintes passos (pg. 377):

- “*Negociação do Trigo e recebimento da fatura proforma do exportador*”;
- “*Negociação da abertura de crédito e linha de crédito no exterior, por parte da impugnante . . .*” (grifo da própria autuada);
- “*Emissão de carta de crédito com todas as condições de embarque e pagamento, por instituição financeira brasileira*”;
- “*Embarque do trigo e subsequente apresentação dos documentos pertinentes, pelo exportador, ao banco avisador, que efetua o pagamento da exportação ao exportador. Nesta ocasião o banco no exterior passa a figurar como credor da impugnante . . .*”;
- “*Após 360 dias do embarque, a impugnante efetua o pagamento da obrigação assumida com a instituição financeira estrangeira . . .*”.
- “*Em todos os casos, o contribuinte assumiu compromisso de pagar juros à instituição financeira financeira . . .*” (pg. 378 primeiro parágrafo);

e) a correspondência do Bank of Nova Scotia, datada do dia 08 de agosto próximo passado (doc nº 1 do anexo 1 da defesa – pg. 779), prova que contratou financiamento com o citado banco.

f) em virtude de o valor total da operação (principal mais juros pelo não ter sido recebido pelo exportador e sim pelas instituições f

documentos de transmissão eletrônica de fundos, “é inviável supor que se trata de um único negócio jurídico (o da simples venda a prazo), no qual o exportador perceberia a totalidade do principal e dos juros incidentes no período de 360 dias” (pg. 378, último parágrafo);

g) fica evidenciado nas correspondências do Scotiabank direcionadas ao armador responsável pelo afretamento e ao produtor do trigo, fornecedor do exportador, informando que recebeu instruções da INSTIDAN (beneficiário das Cartas de créditos emitidas pelo Bradesco) para, em seu nome, lhes pagar os valores por ela devidos (pg. 792, 794, 827, 829, 844, 846, 861, 863, 875, 877, 949, 951, 967 e 969) que “os valores recebidos pelos mesmos dizem respeito tão somente ao valor da operação à vista, logo, os juros incidentes sobre o financiamento são recebidos pela instituição financeira, caracterizando a operação de financiamento autônoma”;

h) com base no contrato de abertura de linha de crédito firmado entre o autuado e o Banco ABN AMRO REAL em julho/2005 para pagamento da Commercial Invoice nº 1086/04 (ao final do prazo concedido pela INSTIDAN), “fica evidente que não se trata de operação de compra a prazo, onde os juros seriam recebidos pelo exportador, mas sim, de uma operação de compra financiada” (pg. 379, parágrafos terceiro e quarto);

Para comprovar suas alegações, foi apresentado no ANEXO II da impugnação (pg. 775 a 970), os seguintes documentos:

1. Correspondência do Scotiabank onde a instituição financeira afirma ter quitado a vista as cambiais apresentadas pelo exportador, recebendo da M. Dias Branco, na data constante das Cartas de Crédito (pg. 779);
2. Commercial Invoice das importações junto à INSTIDAN (pg. 781, 797, 814, 832, 849, 866, 880, 897, 907, 921, 935 e 954);
3. Documentos relativos aos “CRÉDITOS DOCUMENTÁRIOS” utilizados como garantia nas importações junto à INSTIDAN, exceto a importação amparada pela “Commercial Invoice” nº 1086/04;
  - a. Contratos firmados com bancos brasileiros (pg. 783 a 786, 799 a 808, 816 a 822, 834 a 839, 851 a 856, 868 a 872, 899 a 903, 909 a 913, 923 a 927, 937 a 946 e 956 a 965);
  - b. Extratos dos referidos créditos documentários (pg. 789 a 791, 810 a 812, 824 a 826, 841 a 843, 858 a 860, 873 e 874, 891 e 892, 904 e 905, 918 e 919, 928 e 929, 947e 948, 966);
  - c. NOTAS PROMISSÓRIAS emitidas para lastrear os citados créditos (pg. 787, 788, 809, 823, 840, 857, 890).
4. Contrato de abertura de linha de crédito firmado entre a autuada e o Banco ABN AMRO REAL em julho/2005 para pagamento da Commercial Invoice nº 1086/04 (ao final do prazo concedido pela INSTIDAN) (pg. 881);
5. Documentos comprobatórios de transferência de fundos (swifts), em favor do Bank of Nova Scotia (pg. 782, 798, 815, 833, 850, 867, 898, 908, 922, 936 e 955);
6. Correspondências do Scotiabank direcionadas ao armador responsável pelo afretamento e ao produtor do trigo, fornecedor do exportador, informando que recebeu instruções da INSTIDAN (beneficiário das Cartas de créditos emitidas pelo Bradesco) para, em seu nome, lhes pagar os valores por ela devidos (pg. 792, 794, 827, 829, 844, 846, 861, 863, 875, 877, 949, 951, 967 e 969);
7. Avisos de débito do ABN AMRO BANK informando à INSTIDAN que debitou em sua conta, determinados valores em dólar, a crédito do armador responsável pelo afretamento e ao produtor do trigo (pg. 893, 894, 895, 914, 916, 917, 930, 931, 932 e 933).

Concluindo, o autuado requer a improcedência deste item, salientando

1. “nas aquisições de trigo em discussão, não há a figura da compra a prazo, como qualificaram os dignos auditores, mas sim, duas operações distintas, uma de compra e venda e outra de financiamento”;
2. ”no financiamento, há inclusive a interveniência de instituição financeira que recebe, como ficou demonstrado e provado, a remuneração dos juros incidentes sobre tal negócio jurídico”;
3. “como negócio jurídico distinto e ulterior ao ingresso do trigo em grão no estabelecimento impugnante, quando a legislação autoriza a inclusão apenas das despesas incorridas até o ingresso do trigo em grão no estabelecimento adquirente, não há base legal para fundamentar a cobrança do ICMS sobre os juros pagos à instituição financeira no exterior”.
4. “não há como prosperar a pretensão do fisco em tributar o que claramente não faz parte da base de cálculo do ICMS, mas sim, quando for o caso, do IOF”.

#### **INFRAÇÃO 4**

Após destacar que a acusação fiscal é de que teria deixado de incluir todas as despesas (despesas acessórias) que foram cobradas do contribuinte e/ou debitadas, como determina o Protocolo ICMS 46/00 e o RICMS/97, o autuado alega que a conclusão fiscal é genérica, pois não há a determinação das referidas despesas, nem acostamento de provas, que possibilitem, com segurança, a determinação da infração.

Aduz que no caso das importações, a base de cálculo definida na LC nº 87/96 é composta tão somente pelo valor aduaneiro, acrescido dos tributos incidentes na nacionalização e as despesas aduaneiras, enquanto que o Protocolo ICMS 46/00 cria regime tributário que se sobrepõe àquele aplicável às importações de mercadorias do exterior, atribuindo ao adquirente do trigo, a sujeição passiva por substituição tributária.

Alega que os autuante não obedeceram as disposições previstas nas definições acima, e por isso, requer que o lançamento seja considerado nulo, com fulcro no art.18, II e IV, “a”, do RPAF/99, com base nas preliminares seguintes.

- a) “Os auditores, “para a apuração da infração em tela se valeram de metodologia de cálculo que não encontra qualquer respaldo normativo, configurando verdadeiro arbitramento da base de cálculo do tributo” (pg. 396, segundo parágrafo);
- b) para realizar o alegado arbitramento, “os cautos auditores deveriam ter expressamente declarado inidôneos ou imprestáveis à determinação da base de cálculo, os documentos apresentados pela impugnante, fato que não consta em nenhuma parte do auto de infração” (pg. 396, terceiro parágrafo);
- c) “os próprios auditores admitem que fizeram levantamento por amostragem, mas, em verdade, o procedimento foi outro” (pg. 396, quarto parágrafo);
- d) os auditores “não tiveram a cautela de averiguarem o que efetivamente compõe o custo contábil disposto no Livro Razão e no Livro de Registro de Inventário” (pg. 397, terceiro parágrafo);
- e) de acordo com doutrinas citadas, “a definição de custo de aquisição de matérias primas, que afeta o Livro Registro de Inventário, incluem aqueles tributos que não são recuperáveis, ou seja, aqueles tributos que geram créditos na escrita fiscal não compõem o custo de aquisição, visto que serão recuperados, mas aqueles que não são recuperados, compõem o custo de aquisição” (pg. 399, terceiro parágrafo);
- f) “o ICMS ST recolhido antecipadamente nas aquisições de trigo em grão não é recuperável, como prevê expressamente o §2º da Cláusula Segunda do mencionado protocolo” (pg. 400. primeiro parágrafo);

- g) “parte do ICMS recolhido antecipadamente no momento da aquisição do trigo em grão é resarcido, logo, estornado do custo de aquisição, o que impacta diretamente no Livro Registro de Inventário, mas em momento ulterior ao fato gerador” (pg. 400, quarto parágrafo);
- h) “o valor da matéria prima mensurada no registro de inventário, consoante dispõe o art. 295 do Decreto 3000/97 é o CUSTO MÉDIO das aquisições. Logo, não é razoável afirmar que a BASE CÁLCULO DO ICMS ST DEFINIDA NO PROTOCOLO ICMS 46/00 EQUIVALE AO CUSTO CONTÁBIL” (pg. 401, primeiro parágrafo);
- i) não pode se defender em razão de não ter sido indicado expressamente que despesas não foram inclusas na base de cálculo (pg. 402, último parágrafo);

Prosseguindo, em suas razões de direito (pg. 406 a 412) o autuado, além de abordar novamente algumas das alegações da preliminar de nulidade, resume-se a uma longa abordagem sobre a diferença da composição da Base de Cálculo do ICMS incidente nas operações de importação e do ICMS ST, na aquisição de Trigo, para concluir que, na importação o ICMS integra a sua própria Base de Cálculo, já na aquisição de Trigo, o ICMS ST não integra, ele próprio, a sua Base de Cálculo.

Quanto às razões de fato (pg. 403 a 406), além das preliminares argüidas, o autuado concentra-se na argumentação de ter a autuação incluído na base de cálculo do ICMS ST o próprio ICMS ST apurado, tendo em vista que utiliza o valor do custo contábil da matéria prima na definição da citada Base de Cálculo, e que neste custo contábil, está incluído o ICMS ST.

Por fim, requer a nulidade da autuação e, na hipótese de não ser reconhecida a nulidade, requer a improcedência, sob a argumentação de que:

*“Ficou claro que, no custo contábil, a impugnante, como ordena a melhor técnica contábil e a legislação do Imposto de Renda, considera o próprio valor do ICMS ST devido nas aquisições de trigo como um componente de custo, tendo em vista sua natureza de tributo não recuperável, bem como desconsidera tributos que pesam na base de cálculo do ICMS. Assim, sendo, afasta-se qualquer possibilidade de equivaler o custo contábil à base de cálculo do ICMS ST devido nas aquisições de trigo, pois o Protocolo ICMS 46/00 assim não o prevê.”*

Na informação fiscal às fls.989 a 1.021, inicialmente, os autuantes apontaram as páginas onde se encontram o histórico das intimações e documentos apresentados (pgs. 358 a 362); a impugnação das infrações (Infração 1- pg. 363 a 369; Infração 2 - pg. 369 a 376; Infração 3 - pg. 376 a 394; Infração 4 - pg. 394 a 413); os Anexos que contém o processo: ANEXO I (cópia do auto de infração - pg. 415 a 772); ANEXO II (Documentos relacionados à Infração 3 - pg. 778 a 970); ANEXO III (Documentos relacionados à Infração 4 - pg. 971 a 979); e Cópia do Regime Especial 9.711/2003 - pg. 980 a 984; ANEXO IV (Procuração - pg. 985 e 986).

Em seguida, formularam sua informação fiscal nos seguintes termos.

## **INFRAÇÃO 1**

Chamam a atenção de que a argumentação jurídica da defesa baseia-se unicamente em uma interpretação própria do disposto no art. 125, VII, a do RICMS-Ba, na qual conclui que o dispositivo, ao estabelecer o prazo de recolhimento do imposto devido por antecipação na operação de importação de trigo em grão até o décimo dia do segundo mês subsequente ao recebimento, pretende que o início do prazo seja contado a partir do ingresso da mercadoria no estabelecimento do contribuinte, e não a partir do desembarço aduaneiro. Ou seja, que na interpretação do autuado, a expressão recebimento tem o significado de ingresso da mercadoria em seu estabelecimento.

Não concordaram com essa interpretação, dizendo que, basta uma análise menos limitada do dispositivo em questão para perceber que o prazo dilatado (até o décimo dia do segundo mês subsequente ao recebimento), concedido para recolhimento do imposto, justifica-se apenas pelo fato de ocorrerem as citadas despesas após o d

necessário disponibilizar ao contribuinte o tempo hábil para tomar conhecimento de todas as despesas que integrarão a base de cálculo e apurar o respectivo imposto devido.

Ressaltam que mesmo que as faturas das despesas ocorridas após o desembaraço só lhes fossem apresentadas no mês seguinte ao desembaraço, ainda assim o contribuinte teria prazo suficiente para apurar o imposto devido, já que só terá que efetuar o recolhimento no segundo mês subsequente.

Para rebaterem o argumento defensivo, os autuantes transcreveram o art.1º, V, 2º, XI, § 2º, todos do RICMS/97, que tratam de importação de mercadorias do exterior, concluindo que quando o RICMS quis dar um sentido restrito à expressão “entrada”, para que esta significasse entrada no estabelecimento do contribuinte, o fez expressamente (ver Art. 5º, I; Art.14, IX, a; Art. 28, IV; entre outros). Quando não especifica, a expressão “entrada” deve ser analisada de acordo com o contexto, e pode significar, por exemplo, entrada no território nacional, ou no território do Estado.

Sobre as razões de fato, no tocante às três primeiras alegações, registram que as mesmas refletem fidedignamente os procedimentos relacionados às importações de trigo em grão realizadas pelo autuado, não havendo dúvida com relação à operacionalização ali descrita, tendo inclusive sido citada nas informações preliminares do auto de infração.

Com relação às alegações seguintes, observam que os documentos nº 1 e 2, Anexo II da impugnação (pg. 779 e 781) não se relacionam com a infração sob análise.

Registram que a autuação não se propôs provar que o valor das despesas acessórias em questão já era conhecido antes do final dos meses de janeiro e março de 2004, por considerar irrelevante, já que, mesmo na ausência dos documentos citados pelo autuado, tomando-se como provada a alegação que as faturas só lhes foram apresentadas em fevereiro e abril, respectivamente, ainda assim, não só seria possível, como era obrigação do autuado, incluir os valores constantes das referidas faturas na apuração do imposto em fevereiro e abril, respectivamente, para recolhimento nos dia dez de março e maio, como visto anteriormente.

Registram, também, que em momento algum a autuação pretendia que as despesas acessórias fossem lançadas na apuração do mesmo mês do desembaraço (janeiro e março, respectivamente), os lançamentos deveriam ser simplesmente feitos em tempo hábil para o recolhimento no prazo de vencimento do imposto, ou seja, nos dias 10 de março e maio, respectivamente.

Por fim, aduzindo que demonstraram que mesmo que se considere toda a argumentação fática e de direito do autuado, ainda assim, a infração persistirá, já que, independentemente da data em que o contribuinte tenha recebido os documentos relativos às despesas ocorridas após o desembaraço aduaneiro das importações de janeiro e março de 2004, os mapas de controle de estoque do contribuinte, bem como o seu registro de inventário mensal, demonstram que o ingresso no estabelecimento do contribuinte ocorreu no mesmo mês do desembaraço em ambas as operações de importação (janeiro/04 e março/04, respectivamente), como segue:

#### IMPORTAÇÃO DE JANEIRO/04:

*“O recebimento do trigo importado em janeiro/04 (33.850,000 toneladas de trigo, conforme comprovantes de importação às pg. 200 e 208) está registrado no mapa de controle de estoque do próprio mês de janeiro/04, no total de 33.479,737 toneladas de trigo (pg. 346)*

*Caso o registro no mapa de controle de estoque não seja suficiente para comprovar que o recebimento do trigo ocorreu em janeiro/04, a variação do estoque de trigo registrado no Inventário entre os meses de dezembro/03 e janeiro/04, confirma o recebimento do trigo em janeiro/04:*

<i>Estoque de Trigo em dezembro/03</i>	<i>18.339,565</i>	<i>(pg.324)</i>
<i>Trigo utilizado em janeiro/04</i>	<i>(10.354,357)</i>	<i>(pg 346)</i>
<i>Saldo</i>	<i>7.985,208</i>	

<i>Estoque de Trigo em janeiro/04</i>	<u>41.718.779</u>	(pg. 326)
<i>Variação positiva</i>	<u>33.733,571</u>	

OBS: a divergência do volume registrado na DI para o volume recebido corresponde às perdas na movimentação do produto.

**IMPORTAÇÃO DE MARÇO/04:**

O recebimento do trigo importado em março/04 (42.200,000 toneladas de trigo, conforme comprovantes de importação às pg. 215 e 274) está registrado no mapa de controle de estoque do próprio mês de março/04, no total de 41.823,974 toneladas de trigo (pg. 339) (a pequena divergência corresponde às perdas no descarregamento do trigo, e ocorre em todas as operações da empresa);

Caso o registro no mapa de controle de estoque não seja suficiente para comprovar que o recebimento do trigo ocorreu em março/04, a variação positiva do estoque de trigo registrado no Inventário entre os meses de fevereiro/04 e março/04, confirma o recebimento do trigo em março/04:

<i>Estoque de Trigo em fevereiro/03</i>	<u>30.207,165</u>	(pg.327)
<i>Trigo utilizado em março/04</i>	<u>(14.638,507)</u>	(pg 346)
<i>Saldo</i>	<u>15.568,658</u>	
<i>Estoque de Trigo em março/04</i>	<u>60.367,147</u>	(pg. 328)
<i>Variação positiva</i>	<u>44.798,489</u>	

Assim, sem sombra de dúvidas, a contagem do prazo para recolhimento do imposto devido pelas importações de janeiro e março de 2004 deve iniciar nos próprios meses de janeiro e março de 2004, senão pela interpretação sistêmica e teleológica do dispositivo regulamentar, pelo simples fato de restar provado que o ingresso dos produtos no estabelecimento do contribuinte ocorreu, como comprova os documentos do contribuinte integrantes do processo, nos próprios meses de janeiro/04 e março/04.”

Asseveram que mesmo que as respectivas faturas tenham sido apresentadas apenas nos meses subseqüentes ao desembarço (fevereiro e abril), como afirma a autuada (sem provar), ainda assim, o prazo concedido seria suficiente para sua inclusão no cálculo do imposto devido.

No que diz respeito ao requerimento do autuado pelo afastamento da aplicabilidade da multa punitiva, “em face de ter recolhido o crédito tributário espontaneamente”, concluíram que:

- o contribuinte recolheu espontaneamente o imposto, mas deixou de recolher os acréscimos moratórios devidos;
- a multa aplicada incide sobre os acréscimos moratórios devidos e não recolhidos;
- nos termos do art. 113, § 3º do CTN, a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária;
- o art. 138 do CTN, argüido pela autuada dispõe que “a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora”, o que se enquadra na infração autuada;
- a penalidade aplicada está prevista textualmente no art. 42, VIII da Lei 7.014/96.

**INFRACÃO 2**

Destacam que a base da impugnação do contribuinte ao lançamento relativo à infração nº 2 é a de que é perfeitamente lícito compensar estes tributos não recolhidos com saldos credores acumulados em MESES POSTERIORES AO FATO GERADOR, alegando que: “É de meridiana clareza que se admite expressamente terem as despesas sido incluídas na apuração do Imposto a Recolher...”(pg. 370)

Porém, sustentam que não foi mencionado pelo contribuinte que tais despesas foram incluídas em mês posterior ao que determina a lei, limitando-se a aduzir que possuía saldos credores nos períodos anteriores.

Asseveram que tal afirmação não espelha os fatos, pois o fato gerador é anterior aos créditos acumulados que foram usados para a compensação do débito, o que fere o regramento regulamentar que o próprio autuado demonstra não desconhecer.

Com o fito de demonstrar que o débito foi compensado com créditos gerados posteriormente, relembram que o mecanismo de tributação do trigo conforme o Protocolo 46/00, é em resumo, o que se segue:

- 1- “*O contribuinte importa ou compra de estados não signatários trigo em grão;*
- 2- *O contribuinte apura a base de cálculo, que será o montante formado pelo valor total de aquisição ou recebimento da mercadoria, adicionado de todas as despesas cobradas ou debitadas ao destinatário, até o momento do ingresso no estabelecimento adquirente;*
- 3- *Com base no valor auferido no item 2 o contribuinte calcula o valor do imposto antecipado, que engloba o valor por ele devido nas vendas da farinha resultante do seu processo produtivo e mais o imposto devido nas saídas posteriores do produto da industrialização da farinha;*
- 4- *O valor do imposto deverá ser recolhido até o décimo dia do segundo mês subsequente, INDEPENDENTE DA EFETIVA VENDA DA FARINHA;*
- 5- *Ocorrendo vendas para outros estados, o contribuinte poderá se creditar de 60% do imposto que JÁ HAVIA SIDO LANÇADO POR ANTECIPAÇÃO.”*

No caso, sustentam que ocorreu o seguinte:

- 1- “*A autuada deu entrada em seu estabelecimento de trigo em grão nos meses de abril e julho de 2004;*
- 2- *Despesas acessórias relativas a estas entradas são lançadas 2 MESES APÓS A EFETIVA ENTRADA DAS MERCADORIAS;*
- 3- *A autuada utiliza regularmente os créditos gerados pela saída da farinha para outros estados.”*

Com base na argumentação acima, fizeram a demonstração da apuração do imposto nos meses de maio e agosto de 2004.

Por conta disso, ressalta a total legitimidade do débito devido à Fazenda Pública, e sustentam que resta ao contribuinte, após a quitação da infração, corrigir o seu livro de apuração para em momento oportuno, compensar os seus débitos vindouros com os créditos gerados.

### **INFRAÇÃO 3**

Apontam que o autuado apresentou suas “RAZÕES DE FATO” às páginas 376 a 382, suas “RAZÕES DE DIREITO” às páginas 382 a 394, e à pagina 394, e fizeram uma resumo das mesmas.

Observam, ainda, que para embasar sua alegada demonstração, o autuado apresenta no ANEXO II da impugnação, os documentos que relaciona às fls.775 a 970.

Feitos estes esclarecimentos, os autuantes formularam sua informação nos seguintes termos.

Em relação à primeira tese do autuado de que a regra geral da legislação do ICMS trata de forma diferenciada a operação de venda a prazo e a operação de venda a vista associada a ulterior operação de financiamento, salientam que naquela, os juros cobrados pelo vendedor ao comprador integram a base de cálculo do ICMS, nesta última, os juros cobrados pela instituição financeira ao comprador não integram a base de cálculo do ICMS, a princípio, não há o que disc a existência de duas operações.

Ressaltam que a diferença básica entre uma operação de venda a prazo e uma operação de venda a vista associada a uma operação de financiamento está no fato de os acréscimos financeiros serem acordados diretamente entre vendedor e comprador. É o que demonstra duas das decisões integrantes da jurisprudência trazida ao processo pelo próprio autuado, como segue:

JULGADO DO STJ CITADO À PG 390:

“.....

2. Diferentemente da venda financiada, que depende de duas operações distintas para a efetiva “saída da mercadoria” do estabelecimento (art. 2º do DL 406/68), quais sejam, uma compra e venda e outra de financiamento, apresenta-se a venda a prazo como uma única operação, apenas **com acréscimos acordados diretamente entre vendedor e comprador** (grifo nosso).

.....

4. Para as vendas a prazo, incluir-se-á na base de cálculo da exação os **acréscimos financeiros prévia e diretamente acordados entre as partes contratantes** (grifo nosso).

DECISÃO DO CONSEF CITADA À PG 393

**Incluem-se na base de cálculo** do imposto sobre a operação de venda, **os juros que a própria empresa vendedora cobrar de seus clientes**. O autuado não comprovou nos autos sua argumentação de que quem realizava o financiamento do negócio era uma instituição financeira.”

Dizem que as outras duas decisões trazidas ao processo pelo autuado (pg. 391 e 392) tratam de venda com cartão de crédito/especial, e em nada se relacionam com a operação em discussão.

No que diz respeito à segunda tese da autuada de que o texto normativo do Sistema Especial de Tributação estabelecido pelo Protocolo ICMS 46/00 não autoriza a inclusão dos juros de financiamento da importação de trigo na base de cálculo do imposto devido por antecipação na aquisição de Trigo, primeiro porque esses juros não fariam parte do valor da operação, e segundo por serem consequência de negócio jurídico autônomo e ulterior ao ingresso do trigo, dizem obrigados a apresentar a seguinte argumentação contrária.

Assevera que mesmo que se considere duas operações (venda e financiamento), e que os juros cobrados ao autuado não fazem parte do valor da operação de venda, pois são consequência de negócio jurídico autônomo, ainda assim, entendem que os mesmos devem ser incluídos na Base de Cálculo do ICMS devido por antecipação na aquisição do trigo em grão, já que o Protocolo 46/00 determina que esta Base de Cálculo é formada pelo valor da operação e todas as despesas cobradas ou debitadas até o momento do ingresso das mercadorias no estabelecimento adquirente.

Salientam que o alegado fato de ser consequência de um negócio jurídico autônomo não exclui, da formação da Base de Cálculo do ICMS devido por antecipação na aquisição de trigo, os juros cobrados ao autuado.

Entendem que as despesas com o desembarço aduaneiro (consequência de um negócio jurídico autônomo entre o autuado e o despachante), as despesas com a operação portuária (consequência de um negócio jurídico autônomo entre a autuada e o operador portuário), as despesas de classificação (consequência de um negócio jurídico autônomo entre a autuada e a EBDA), dentre outras, integram o montante que define a base de cálculo do ICMS devido por antecipação na aquisição de trigo.

Quanto a alegação de que os supostos negócios jurídicos autônomos de financiamento foram realizados posteriormente ao ingresso do trigo no estabelecimento, aduzem que não apresenta nenhum respaldo fático ou documental, como se verifica nas próprias “Debit Notes” emitidas pelo vendedor, cujas datas são coincidentes com a emissão das respectivas, logicamente, anterior ao recebimento do trigo pela autuada. Até mesm

pagamento dos juros debitados ao autuado (os “CRÉDITOS DOCUMENTÁRIOS”) são anteriores ao recebimento do trigo.

Analizando as “RAZÕES DE FATO” aduzidas pelo sujeito passivo, concluem que não foi:

- a) formalizado nenhum contrato de financiamento junto a instituições financeiras no exterior;
- b) todas as importações realizadas pelo estabelecimento junto à Instidan apresentam-se como operações de compra à prazo e não operações à vista associadas à operações de financiamento.

Prosseguindo, rebateram as demais alegações defensivas, quais sejam:

**PRIMEIRA ALEGAÇÃO** - *“No fluxo demonstrado pelos auditores há o equívoco de considerar que os juros incidentes na operação de financiamento são cobrados e recebidos pelo exportador”* (pg.377, quinto parágrafo)

Salientam que não há no Auto de Infração nenhuma referência qual instituição recebe o pagamento do valor total das operações de importação (principal mais juros), por considerarem ser irrelevante a quem é feito o pagamento, já que o fornecedor pode negociar o título de crédito correspondente à operação de venda a prazo (descontar a letra de câmbio) com qualquer instituição financeira que lhe seja conveniente, passando a respectiva instituição financeira, após o desconto da letra de câmbio pelo fornecedor, a figurar como credora do título em questão.

Chamam a atenção, como exemplo, uma situação em que uma empresa “A” realize uma compra a prazo (30 dias) em uma empresa “B”, e, como garantia de pagamento, dê seu aceite na duplicata correspondente à fatura emitida pela empresa vendedora.

Em seguida, a empresa “B” (vendedora), para antecipar o recebimento do valor da operação, desconta a duplicata junto ao banco “C”, passando o banco a figurar como credor da citada duplicata.

Concluem que nesta situação, o fato de a empresa “A” (compradora), ao final do prazo concedido pela empresa “B”, realizar o pagamento da duplicata ao banco “C” não descaracteriza a operação de venda a prazo realizada entre as empresas envolvidas, muito menos constitui uma operação de financiamento entre a empresa “A” (compradora) e o Banco “C”.

**SEGUNDA ALEGAÇÃO** – *Que as operações promovidas pelo estabelecimento consistiriam nos seguintes passos* (pg. 377):

- “Negociação do Trigo e recebimento da fatura proforma do exportador”;
- b) *Negociação da abertura de crédito e linha de crédito no exterior, por parte da impugnante . . .* (grifo da própria autuada);
  - c) *Emissão de carta de crédito com todas as condições de embarque e pagamento, por instituição financeira brasileira*”;
  - d) *Embarque do trigo e subsequente apresentação dos documentos pertinentes, pelo exportador, ao banco avisador, que efetua o pagamento da exportação ao exportador. Nesta ocasião o banco no exterior passa a figurar como credor da impugnante.*”;
  - e) *Após 360 dias do embarque, a impugnante efetua o pagamento da obrigação assumida com a instituição financeira estrangeira... ”.*

Salientam que o fluxo apresentado pelo autuado “QUASE” reproduz com fidedignidade os procedimentos adotados, isto porque, ocorreu o “equívoco” de incluir no segundo passo do procedimento a abertura de “linha de crédito no exterior”.

Frisam que não há no processo nenhum contrato de abertura de “linha de crédito” firmado pelo autuado com nenhuma instituição financeira no exterior.

Ou seja, que como demonstram os documentos anexados ao processo pelo autuado, o que ocorre neste momento é a assinatura de “**Contrato de abertura de CRÉDITO DOCUMENTÁRIO** para importação de mercadorias”, firmado entre o autuado e bancos brasileiros (ver páginas 783 a 786, 799 a 808, 816 a 822, 834 a 839, 851 a 856, 868 a 872, 899 a 903, 909 a 913, 923 a 927, 937 a 946 e 956 a 965).

Explicam que “CRÉDITO DOCUMENTÁRIO NÃO É CONTRATO DE FINANCIAMENTO”, por entenderem que “CRÉDITO DOCUMENTÁRIO” é apenas uma “GARANTIA DE PAGAMENTO” utilizada nas operações de comércio internacional.

Citam como exemplo de uma operação de comércio internacional pactuada entre um exportador de determinado país e um importador de outro país, qual seja: o exportador não está disposto a embarcar a mercadoria sem antes receber o valor contratado, temendo que o importador, após o embarque, se recuse a pagar o valor pactuado.

Frisam que, já o importador, não está disposto pagar antes do embarque, temendo que o exportador, após receber o valor pactuado, embarque um produto fora das especificações contratuais.

Com base nesse raciocínio, dizem que foi justamente para dar segurança às operações de comércio internacional que a Câmara de Comércio Internacional criou o instituto do CRÉDITO DOCUMENTÁRIO, onde há a interveniência de, no mínimo, 02 (dois) bancos (um no país do importador e outro no país do exportador) que oferecem a devida garantia para as duas partes envolvidas na operação, esclarecendo que:

- f) O banco emitente de um “CRÉDITO DOCUMENTÁRIO” não financia nenhuma operação, cabendo-lhe apenas oferecer uma garantia de pagamento da operação à qual está relacionado, assumindo o compromisso de pagar o valor contratado na data de vencimento estabelecido no contrato.
- g) Não há nenhuma determinação do contrato de crédito documentário de que o valor do crédito deve ser pago antecipadamente ao beneficiário.
- h) O crédito documentário não é um instrumento utilizado para financiar a operação de comércio internacional, entendendo que serve apenas de garantia de pagamento;

Fizeram um detalhadamente como funciona o CRÉDITO DOCUMENTÁRIO e como se processa a operacionalização da Carta de Crédito com a participação do TOMADOR da carta de crédito, do BENEFICIÁRIO, do BANCO EMITENTE, do BANCO AVISADOR e do BANCO NEGOCIADOR.

Transcreveram os artigos da UCP 500 que definem a aplicação do CRÉDITO DOCUMENTÁRIO e as obrigações dos bancos envolvidos.

Feitas estas considerações sobre CRÉDITO DOCUMENTÁRIO, argüiram que:

- os contratos anexados ao processo pelo autuado (pg. 783 a 786, 799 a 808, 816 a 822, 834 a 839, 851 a 856, 868 a 872, 899 a 903, 909 a 913, 923 a 927, 937 a 946 e 956 a 965) são contratos de CRÉDITO DOCUMENTÁRIO, que não são utilizados para financiar nenhuma operação de comércio internacional, mas apenas para lhes servir de garantia de pagamento;
- Os CRÉDITOS DOCUMENTÁRIOS são emitidos com prazo de pagamento ao BENEFICIÁRIO de acordo com o prazo contrato entre BENEFICIÁRIO e TOMADOR;
- O prazo e os juros incidentes nas operações de importação da autuada foram pactuados com o próprio fornecedor, conforme DEBIT NOTES por ele emitidas;
- Todos os contratos de CRÉDITO DOCUMENTÁRIO apresentados estipulam o prazo de 360 dias para pagamento ao BENEFICIÁRIO;
- Não existe no processo nenhum contrato de abertura de linha de crédito firmado entre a autuada e bancos do exterior;

Por conta disso, afirmam que ficou evidente que não houve operações às importações do contribuinte.

TERCEIRA ALEGAÇÃO - “*Em todos os casos, a contribuinte assumiu compromisso de pagar juros à instituição financeira financiadora . . .*” (pg. 378 primeiro parágrafo);

Aduzem que à exceção do contrato de abertura de linha de crédito firmado entre o autuado e o Banco ABN AMRO REAL em julho/2005 (ao final do prazo concedido pela INSTIDAN) para pagamento da Commercial Invoice nº 1086/04 (pg. 881), não há no processo nenhum contrato de financiamento entre o autuado e qualquer instituição financeira.

QUARTA ALEGAÇÃO – “*A correspondência do Bank of Nova Scotia, datada do dia 08 de agosto próximo passado (doc nº 1 do anexo 1 da defesa – pg 779), prova que autuada contratou financiamento com citado banco.*”

Observam que apesar de o banco ter inserido em sua correspondência a frase “*esta instituição financeira financiou as operações de importação de M. Dias. Branco, . . .*” o restante do conteúdo do texto deixa claro que tipo de operação o citado banco efetuou, e com quem se desenvolveu a respectiva relação jurídica.

O banco começa informando que “*agiu como AGENTE NEGOCIADOR das Cartas de Crédito abaixo referenciadas*”

Frisam que como visto nos procedimentos relativos aos CRÉDITOS DOCUMENTÁRIOS (análise da segunda alegação do autuado) o AGENTE NEGOCIADOR não tem a atribuição de financiar o contrato que deu origem à Carta de Crédito, uma vez que é simplesmente o banco com quem o exportador negocia o câmbio e a quem cabe a análise formal da documentação exigida na Carta de Crédito, e sua aprovação “*com o objetivo de garantir as operações de importação*”. Ou seja, que o próprio banco deixa claro qual o objetivo das Cartas de Crédito, que não é o de servir de instrumento de financiamento.

Sobre a alegação defensiva de que o banco afirma ter promovido “*a quitação à vista das cambiais apresentadas pelos exportadores*”, e recebido do autuado, “*na data constante nas Cartas de Crédito*”, chamam a atenção de que a data constante na Carta de Crédito corresponde ao prazo pactuado entre exportador e importador. No caso de uma operação de venda à vista, a respectiva Carta de Crédito também estipularia o pagamento à vista.

No caso da quitação à vista pelo banco das cambiais apresentadas pelos exportadores, salientam que esta não representa outra coisa que não a realização de uma operação de desconto dessas cambiais, operação esta onde o emissor das cambiais antecipa o seu recebimento, negociando-as com um terceiro, transferindo-lhe a titularidade para sua cobrança, no prazo estipulado.

Assim, asseveram que a correspondência em questão prova é que os exportadores negociaram com o Bank of Nova Scotia as cambiais decorrentes das vendas a prazo realizadas para o autuado, e que, se esta operação de desconto de cambiais puder ser caracterizada como uma operação de financiamento, esta se formalizou entre os exportadores e o banco, e se destinou a antecipar o recebimento pelos exportadores do valor referente às vendas a prazo.

Em suma, que em momento algum da correspondência o banco afirma ter firmado um contrato sequer com a autuada. Nem há em todo o processo um único contrato de financiamento firmado entre ambos.

QUINTA ALEGAÇÃO – “*Em virtude de o valor total da operação (principal mais juros pelo prazo concedido de 360 dias) não ter sido recebido pelo exportador e sim pelas instituições financeiras citadas, conforme documentos de transmissão eletrônica de fundos, “é inviável supor que se trata de um único negócio jurídico (o da simples venda a prazo), no qual o exportador perceberia a totalidade do principal e dos juros incidentes no período de 360 dias”* (pg. 378, último parágrafo)”;

Observam que nos procedimentos relativos aos CRÉDITOS DOCUMENTÁRIOS (análise da quinta alegação do autuado), a Carta de Crédito emitida para servir de garantia

prazo, além de estipular o prazo de pagamento, de acordo com o contratado entre BENEFICIÁRIO e TOMADOR, pode estipular o simplesmente o pagamento diferido, ou estipular aceite no Saque (Letra de Câmbio) emitido pelo BENEFICIÁRIO contra o EMITENTE.

Da análise dos documentos apresentados pelo autuado, verificaram que todos os contratos de CRÉDITOS DOCUMENTÁRIOS firmados com bancos brasileiros estipulam o Saque emitido pelo BENEFICIÁRIO, com vencimento em 360 dias após data de embarque.

Ainda, que nos procedimentos relativos aos CRÉDITOS DOCUMENTÁRIOS, após o aceite, o BENEFICIÁRIO poderá antecipar o valor que lhe é devido, transacionando o crédito, por meio do desconto do Saque (Letra de Câmbio), junto ao BANCO AVISADOR/NEGOCIADOR (ou a qualquer banco, se a CARTA DE CRÉDITO permitir), que lhe pagará à vista o valor negociado.

Aduzem que, nesta situação, o fato de o autuado, ao final do prazo concedido pelo BENEFICIÁRIO, realizar o pagamento do valor total da operação ao banco com o qual BENEFICIÁRIO transacionou o desconto do Saque (Letra de Câmbio), não descaracteriza a operação de venda a prazo realizada entre o autuado e a INSTIDAN, muito menos constitui uma operação de financiamento entre a empresa autuada e o Banco do exterior.

SEXTA ALEGAÇÃO – “*Fica evidenciado nas correspondências do Scotiabank direcionadas ao armador responsável pelo afretamento e ao produtor do trigo, fornecedor do exportador, informando que recebeu instruções da INSTIDAN (beneficiário das Cartas de créditos emitidas pelo Bradesco) para, em seu nome, lhes pagar os valores por ela devidos (pg. 792, 794, 827, 829, 844, 846, 861, 863, 875, 877, 949, 951, 967 e 969) que “os valores recebidos pelos mesmos dizem respeito tão somente ao valor da operação à vista, logo, os juros incidentes sobre o financiamento são recebidos pela instituição financeira, caracterizando a operação de financiamento autônoma”;*”

Chamam a atenção de que os documentos apresentados pelo autuado não provam a realização de financiamento pela empresa, isto porque, as correspondências em questão provam, mais uma vez, que a relação jurídica do Scotiabank é firmada com o exportador, e não com o autuado.

Arguem que em todas as cartas (escritas em inglês) o banco informa ao armador e ao produtor do trigo que lhes pagará, em nome da INSTIDAN, de acordo com carta de instruções da própria INSTIDAN, os valores por ela determinados, ou seja, que no texto das cartas não há uma única referência à M. Dias Branco.

Rebateram a afirmação de que “*os valores recebidos pelo armador e pelo produtor dizem respeito tão somente ao valor da operação à vista, logo, os juros incidentes sobre o financiamento são recebidos pela instituição financeira*”, dizendo que o valor pelo qual uma empresa compra uma mercadoria para revenda não tem relação direta com o preço pelo qual esta empresa revende esta mercadoria, muito menos com o fato de ser a revenda financiada ou não.

Assinalam que a documentação juntada ao processo não prova se a operação foi financiada ou não, em razão do total descasamento entre o valor da venda efetuada pela INSTIDAN à M. Dias Branco e o valor pactuado entre a INSTIDAN e seus fornecedores.

Demonstram abaixo que os valores pagos pelo Scotiabank ao armador e ao produtor do trigo, conforme correspondências pg. 792 e 794 não correspondem aos valores à vista cobrados pela INSTIDAN em sua Commercial Ivoice nº 1056/03, pg. 781 (operação que deu origem ao Crédito Documentário nº 11510304103, pg. 783):

Valor do Trigo à vista constante da Invoice (pg. 781)	2.689.500,00
Valor pago pelo banco ao produtor (pg. 794)	2.445.000,00
Valor do frete constante da Invoice (pg. 781)	—
Valor pago pelo banco ao armador (pg. 792)	—

Observam que essa falta de relação entre os valores da Invoice e os valores pagos ao armador e produtor se repete em todas as operações.

Assinalam que essa diferença não representa os juros, pois estes, são cobrados por meio das Debit Notes correspondentes a cada Invoice, e que da Commercial Invoice consta o valor à vista da operação, análise essa que se aplica aos avisos de débito do ABN AMRO BANK informando à INSTIDAN que debitou em sua conta, determinados valores em dólar, a crédito do armador responsável pelo afretamento e ao produtor do trigo (pg. 893, 894, 895, 914, 916, 917, 930, 931, 932 e 933).

SÉTIMA ALEGAÇÃO – “*Com base no contrato de abertura de linha de crédito firmado entre a autuada e o Banco ABN AMRO REAL em julho/2005 para pagamento da Commercial Invoice nº 1086/04 (ao final do prazo concedido pela INSTIDAN) (pg. 881), “fica evidente que não se trata de operação de compra a prazo, onde os juros seriam recebidos pelo exportador, mas sim, de uma operação de compra financiada”* (pg. 379, parágrafos terceiro e quarto)”:

Não concordaram dizendo que o documento à 881 a 889 é o único “Contrato de Abertura de Linha de Crédito” trazido ao processo pelo autuado, porém, que é necessário observar a data de sua assinatura – 06/07/2005. Ou seja, em 13/07/04 a INSTIDAN efetuou uma venda a prazo (360 dias) para o autuado.

Destacam que para formalizar esta operação, a INSTIDAN emitiu a Commercial Invoice nº 1086/04 pelo preço à vista (pg. 123), e uma respectiva Debit Note, por meio da qual a própria INSTIDAN debita ao autuado os juros pela venda a prazo (pg. 131), não havendo, neste momento (julho de 2004) nenhuma operação de financiamento contratada a qualquer banco pelo autuado.

E que ao final do prazo concedido pela própria INSTIDAN (julho de 2005), a autuada, para fazer a quitação da importação, fez uma captação de recursos no mercado financeiro. Mais precisamente, formalizou um Contrato de Abertura de Linha de Crédito junto ao Banco ABN Amro Real S.A.

Frisam que o contrato anexado ao processo pelo autuado à folha 881 não representa um financiamento dos 360 dias de prazo concedidos pela INSTIDAN, já que este só foi formalizado ao final deste termo, ficando evidente, segundo os autuantes, que os juros cobrados pelo Banco Real no Contrato de Abertura de Linha de Crédito formalizado em julho/05 corresponde a uma taxa de 4,1400% ao ano (item 8 do contrato, pg. 882), enquanto que os juros cobrados pela INSTIDAN pelo prazo concedido em julho/04 é de 8% pelos 360 dias.

Concluem sua argumentação, sustentando que:

- “*Os documentos constantes do processo provarem que as importações da autuada junto à INSTIDAN se formalizaram por uma única operação de compra a prazo, onde os acréscimos financeiros foram prévia e diretamente acordados entre as partes, e não por duas operações distintas (uma operação de compra à vista associada a uma operação de financiamento).*
- *Mesmo que se considere haver duas operações, e que os valores das Debit Notes, referentes aos juros pelo prazo de 360, não fazem parte do valor da operação de importação, por serem consequência de negócio jurídico autônomo, ainda assim, os mesmos devem ser incluídos na Base de Cálculo do ICMS devido por antecipação na aquisição do trigo em grão, já que o Protocolo 46/00 determina que esta Base de Cálculo é formada pelo valor da operação e todas as despesas cobradas ou debitadas até o momento do ingresso das mercadorias no estabelecimento adquirente.*
- *A exemplo das despesas com o desembaraço aduaneiro (consequência de um negócio jurídico autônomo entre a autuada e o despachante), com a operação portuária (consequência de um negócio jurídico autônomo entre a autuada e o operador portuário), com classificação (consequência de um negócio jurídico entre a autuada e a EBDA), dentre outras, o alegado fato de ser consequência de u*

*não exclui, da formação da Base de Cálculo do ICMS devido por antecipação na aquisição de trigo, os juros cobrados à autuada.*

- *A alegação que os supostos negócios jurídicos autônomos de financiamento foram realizados posteriormente ao ingresso do trigo no estabelecimento da autuada não apresenta nenhum respaldo fático ou documental, como se verifica nas próprias “Debit Notes” emitidas pelo vendedor, cujas datas são coincidentes com a emissão das respectivas “Commercial Invoice”, e, logicamente, anterior ao recebimento do trigo pela autuada.*
- *A alegação de que “Não há como prosperar a pretensão do fisco em tributar o que claramente não faz parte da base de cálculo do ICMS, mas sim, quando for o caso, do IOF”, não procede, uma vez que não se está cobrando o ICMS sobre os juros nem sobre todas as outras despesas incorridas ou debitadas até o momento do ingresso do trigo no estabelecimento adquirente.*

*O que Sistema Especial de Tributação estabelecido pelo Protocolo ICMS 46/00 estabelece é a tributação antecipada, por Substituição Tributária, das saídas subsequentes do trigo ou dos produtos resultantes. O valor dos juros, como das demais despesas são utilizados apenas para a determinação da Base de Cálculo dessas subsequentes saídas.”*

#### **INFRAÇÃO 4**

Os autuantes repetem os argumentos defensivos quanto a preliminar de nulidade, as razões de fato e de direito, apontando as respectivas folhas em que se encontram no processo.

Ressaltam, que antes de abordar as alegações apresentadas pelo autuado, que, como demonstrado no auto de infração (pg. 19), após diversas intimações e re-intimações, o autuado não apresentou todos os documentos e informações solicitadas, especialmente no que diz respeito aos lançamentos contábeis referentes aos custos de aquisição do Trigo em grão.

Observa que o autuado não contesta a omissão na entrega dos documentos acima. Apenas alega:

*“Não procede a presunção de que as entradas ocorridas em novembro e dezembro de 2003 tenham formado o saldo do inventário daquele ano, pois tais planilhas foram entregues em 12.02.2007, em disquetes contendo planilhas com todas as importações ocorridas no período auditado, de onde poderiam ter sido facilmente extraídas as informações pertinentes aos custos das aquisições ocorridas em novembro e dezembro de 2003”. (pg. 361, terceiro parágrafo)*

Com relação a essa alegação observaram que:

1. O autuado iniciou suas operações justamente em novembro de 2003, e as importações de novembro e dezembro de 2003 foram as primeiras aquisições dos respectivos tipos de trigo (Trigo Argentino Bahia Blanca e Trigo Argentino Up River). Assim, asseveraram que, nestas condições, não se trata de “presunção de que as entradas ocorridas em novembro e dezembro de 2003 tenham formado o saldo do inventário daquele ano”. Afirmando que se trata de um fato, caso contrário, o que teria formado tal saldo?
2. Pelos dados constantes das planilhas entregues em 12.02.2007 está justificada a intimação apresentada ao autuado (e não atendida) para demonstrar “todos os custos apropriados e toda movimentação física efetuada, que serviram de base para o registro no Livro de Registro de Inventário”,

Demonstraram que os dados apresentados em tais planilhas divergem dos dados escriturados no inventário, como segue:

DADOS DA IMPORTAÇÃO DE NOVEMBRO/2003 - TRIGO BAHIA BLANCA	
PLANILHA APRESENTADA EM 12.02.07 (PG. 36)	F

QUANTIDADE	16.520,034	QUANT.	16.422,326
TOTAL DOS CUSTOS E DESPESAS	9.217.181,710		
UNIT. (TOT. CUST. DESP / QUANT)	<b>557,940</b>	UNITÁRIO	<b>736,806</b>

DADOS DA IMPORTAÇÃO DE DEZEMBRO/2003 – TRIGO UP RIVER			
PLANILHA APRESENTADA EM 12.02.07 (PG. 37)		REGISTRO DE INVENTÁRIO EM 31/12/2003 (PG. 324)	
QUANTIDADE	10.000,000	QUANT.	4.437,806
TOTAL DOS CUSTOS E DESPESAS	5.198.148,460		
UNIT. (TOT. CUST. DESP / QUANT)	<b>519,815</b>	UNITÁRIO	<b>682,481</b>

Feita essa observação inicial, contestaram as preliminares de nulidade, relativas a:

- “*O lançamento não contem elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator*” (Art. 18, IV);
- *O ato foi praticado com preterição de direto de defesa, em razão de não ter sido indicado expressamente que despesas não foram inclusas na base de cálculo* (Art. 18, II). ”

Quanto ao primeiro argumento, argüem que este não se sustenta em razão de estar suficientemente determinada a infração (deixou de incluir na base de cálculo do ICMS devido por antecipação na aquisição de Trigo em Grão o montante de R\$26.832.895,38, conforme custo registrado no inventário, resultando no recolhimento a menor de R\$8.854.962,81) e o infrator (a própria autuada).

Quanto à preterição do direito de defesa, observam que a descrição de quais despesas foram omitidas na definição da base de cálculo do ICMS ST é indiferente para a verificação da infração, já que, quaisquer que tenham sido as despesas que tenham ocorrido antes do ingresso do Trigo no estabelecimento do contribuinte, e que integrem a composição de seu custo, todas deviam terem sido incluídas na base de cálculo do ICMS ST, conforme determina o Protocolo 46/00 e o RICMS.

Com relação à alegação que a metodologia utilizada configura-se arbitramento e que, para tanto, seria necessário declarar inidôneos ou imprestáveis à determinação da base de cálculo, os documentos apresentados pela impugnante, informaram que não procede este argumento, pois foi exatamente na escrituração fiscal do contribuinte (Livro Registro de Inventário) que foi identificado e não arbitrado, o custo real do Trigo importado, e o respectivo imposto devido, restando claro não se tratar de arbitramento.

No que diz respeito à alegação que o levantamento foi feito por amostragem, informaram que o que foi feito por amostragem foi a identificação do procedimento adotado pela empresa para a emissão da Nota Fiscal complementar de despesas acessórias, como descrito no texto do auto de infração (pg. 3, primeiro parágrafo da descrição da infração 4) e demonstrado no documento 1 do anexo 7 (pg. 292).

Portanto, afirmam que o levantamento do valor devido foi feito operação por operação (anexos 8, 9 e 10, pg. 312 a 352).

Sobre a alegação de que “*não tiveram a cautela de averiguarem o que efetivamente compõe o custo contábil disposto no Livro Razão e no Livro de Registro de Inventário*”, sustentam que está demonstrado no processo, que o que ocorreu foi o contrário, ou seja:

“*A autuada sonegou informações e documentos solicitados pelos auditores (Razão analítico das contas 1.1.1.3.03.0007 Matéria prima-trigo; 2.1.1.1.02.0412 Contas a pagar – fornecedor; 2.1.1.02.0908 Contas a pagar - nota de credito; 6.2.3.1.45.0004 Juros s/importação trigo.” e Relatório demonstrando todos os custos apropriados e toda movimentação física para o registro no Livro Registro de Inventário).*”

Frisam que as demais alegações da preliminar de nulidade estão mais relacionadas às razões de fato e de direito, quais sejam que:

- “Na importação o ICMS integra a sua própria Base de Cálculo, já na aquisição de Trigo, o ICMS ST não integra, ele próprio, a sua Base de Cálculo;
- O custo de aquisição de matérias primas, que afeta o Livro Registro de Inventário, inclui aqueles tributos que não são recuperáveis;
- De acordo com §2º da Cláusula Segunda do Protocolo 46/00, o ICMS ST recolhido antecipadamente nas aquisições de trigo em grão não é recuperável;
- O valor da matéria prima mensurada no registro de inventário, consoante dispõe o art. 295 do Decreto 3000/97 é o CUSTO MÉDIO das aquisições.”

Concordam que na aquisição de Trigo, o ICMS ST não integra, ele próprio, a sua Base de Cálculo, nem quanto ao fato de o custo de aquisição de matérias primas incluir os tributos não recuperáveis, porém, não corresponde à realidade o argumento que o §2º da Cláusula Segunda do Protocolo 46/00 prevê textualmente que o ICMS ST recolhido antecipadamente nas aquisições de trigo em grão não é recuperável.

Para fundamentar seu entendimento, os autuantes esclarecem o conceito de imposto não recuperável, resumindo que este só deve ser considerado não recuperável se enquadrar-se em uma das duas hipóteses: ser imposto cumulativo; no caso de impostos não cumulativos, o comprador não ser sujeito passivo do imposto incidente sob a operação de aquisição do bem.

Sustentam que em ambos os casos, os valores dos impostos incidentes na operação de aquisição não serão objetos de nenhum procedimento de apuração posterior a ser efetuado pelo adquirente, devendo, nestes casos, serem incluídos no custo das mercadorias adquiridas.

Por conta disso, arguem que não é o caso do ICMS antecipado por Substituição Tributária na aquisição de Trigo, por entenderem que na aquisição de Trigo, o imposto calculado e destacado na Nota Fiscal de entrada não corresponde ao valor a ser recolhido pelo adquirente.

Transcreveram o §2º da Cláusula Segunda do Protocolo 46/00, para mostrar que ao contrário do que afirma o autuado, este dispositivo deixa claro e evidente que o ICMS ST destacado na Nota Fiscal de entrada será objeto de apuração posterior:

### **“Cláusula segunda**

.....

§ 2º Na cobrança do ICMS na forma prevista neste Protocolo, não será admitida a utilização de qualquer crédito fiscal, com exceção daquele referente à aquisição de bens de capital, que deverá ser apropriado na forma da legislação vigente”.

Desta forma, aduzem que além do crédito referente à aquisição de ativo imobilizado, o Sistema Especial de Tributação das operações com Trigo permite, na apuração do valor a ser recolhido pelo adquirente, a utilização de crédito fiscal referente a:

- Recebimentos de trigo em grão, oriundos de outra unidade da Federação (utilizado no cálculo do valor a ser lançado por antecipação);
- Transferências de estabelecimentos fabricantes de massas alimentícias que possuam Regime Especial de re-apuração do imposto;
- O ICMS recolhido em favor de Estado signatário do Protocolo nº 46/00 por força de remessa de trigo em grão ou farinha de trigo, cujo imposto já tenha sido lançado por antecipação, além do ressarcimento do ICMS pago a maior em razão de signatários;

- *Ressarcimento da parcela do ICMS pago a maior, na hipótese de saídas destinadas a outras unidades da Federação não signatárias do Protocolo ICMS 46/00.*

No caso específico das operações realizadas pelo autuado, em razão do benefício concedido pelo DESENVOLVE, o valor total recolhido só é conhecido ao final da respectiva dilação de prazo, já que, sobre o valor remanescente (90% do imposto devido), o autuado ainda pode se beneficiar de uma redução de 90%.

Asseveram que a escrituração do valor destacado na nota fiscal como custo da matéria prima poderia levar à situação de, ao final do prazo de dilação, caso o estoque daquele tipo específico de trigo importado seja menor que o benefício da redução de 90% sobre o valor a ser recolhido, ao se fazer o estorno do valor correspondente ao benefício, o autuado teria um estoque negativo.

Assim, observam que a melhor técnica contábil não dita a inclusão do ICMS, mesmo que devido por antecipação na aquisição, no custo de matéria prima adquirida por contribuinte do próprio ICMS.

Com relação à afirmação que o art. 295 do Decreto 3000/97, abaixo transcrito, determina que o valor da matéria prima mensurada no inventário deve ser o CUSTO MÉDIO das aquisições, observam que o citado dispositivo autoriza alternativamente a escrituração pelo custo médio ou pelo método PEPS (Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair):

*“Art. 295. O valor dos bens existentes no encerramento do período de apuração poderá ser o custo médio ou o dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente, admitida, ainda, a avaliação com base no preço de venda, subtraída a margem de lucro (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14, § 2º, e Lei nº 7.959, de 21 de dezembro de 1989, art. 2º, e Lei nº 8.541, de 1992, art. 55).”*

Informam que diante da omissão do autuado em apresentar o razão analítico da conta matéria prima, e as informações sobre a composição do custo registrado no inventário, e levando em consideração que as importações de 11/03, 12/03 e 03/04, bem como as compras de 04/04 corresponderam aos primeiros ingressos dos respectivos tipos específicos de trigo (como pode ser observado no próprio inventário) foi considerado, na apuração do montante devido, o método PEPS de valoração dos estoques.

Raciocinam que a discussão acerca da inclusão ou não ICMS ST no custo do Trigo e da utilização do custo médio ou do PEPS na valoração dos estoques é inócua, uma vez que, o ICMS ST destacado nas Notas Fiscais de Entrada foi lançado como custo do trigo em grão adquirido, e que o respectivo ICMS ST corresponde à diferença existente entre o custo do trigo registrado no inventário e o valor utilizado para determinação da Base de Cálculo.

Ressaltam que a improcedência só deve ser declarada única e exclusivamente se ficar provado que o ICMS ST destacado nas Notas Fiscais de Entrada foi lançado como custo do trigo em grão adquirido, e que o respectivo ICMS ST corresponde à diferença existente entre o custo do trigo e o valor utilizado para definição da Base de Cálculo.

Quanto aos documentos apresentados pelo autuado (Razão Matéria Prima Trigo, fl.974; Razão conta ICMS Substituição Tributária, fl.979; planilhas de “acompanhamento de movimento de itens no almoxarifado”, fls.975 a 978; e planilha elaborada pelo próprio autuado e denominada “Demonstrativo da Inclusão do ICMS-ST no custo das aquisições de Trigo em grão”), os autuantes prestaram os seguintes esclarecimentos:

- *O lançamento, na conta “ICMS- Substituição Tributária”, do valor ICMS ST destacado nas Notas Fiscais de entrada emitidas em março/04 (6.847.014,10) tem sua contrapartida, segundo a autuada, na planilha de acompanhamento movimento de itens no almoxarifado. Observa-se que a contrapartida do lançamento do valor Substituição Tributária” não está explicitada no razão da coni*

- *O razão da conta “Matéria Prima Trigo” contém lançamentos a débito e a crédito de 26.634.699,92 e 27.905.923,92, respectivamente, referente a “integração movimento de estoque”;*  
*Observa-se que não é possível identificar o que compõe os valores lançados na conta “Matéria Prima Trigo”, a título “integração movimento de estoque”;*
- *O “Demonstrativo” elaborado pela autuada, além de contemplar os citados valores referentes à “integração movimento de estoque”, inclui um outro valor referente a “Outras movimentações positivas de estoque no mês” (19.787.865,82), cuja origem não se consegue explicar.*
- *Não é possível identificar nos documentos apresentados pela autuada, e tão pouco no “Demonstrativo” por ela elaborado, nenhum lançamento referente aos créditos utilizados na apuração do ICMS ST a ser recolhido, e que deveriam ser estornados, segundo sua alegada metodologia de valoração do estoque.”*

Finalizam este item, dizendo que o autuado não logrou êxito no demonstrativo apresentado de que no custo do trigo registrado no inventário está incluso o próprio ICMS ST e que este corresponde às diferenças encontradas entre este custo os valores utilizados para determinação da Base de Cálculo.

O autuado foi cientificado da informação fiscal, conforme intimação (fl.1.022), tendo se manifestado às fls.1.024 a 1.054, com base no seguinte.

### **INFRAÇÃO 01**

Discordou do entendimento dos autuantes de que de acordo com o art.125, VII, do RICMS/97, o prazo para recolhimento do imposto por antecipação, na importação do trigo em grão, é o 10º dia do segundo mês subsequente ao recebimento da mercadoria, dizendo que não discorda que nas importações sujeitas ao regime geral do ICMS, é o desembaraço aduaneiro o momento da ocorrência do fato gerador da legislação tributária, porém, o caso em concreto está amparado em legislação especial, ficando afastada a incidência pela regra geral.

Ressalta que quando o Protocolo ICMS 46/00 determinou que, incluem-se na base de cálculo todas as despesas incorridas até o momento do ingresso do trigo em grão no estabelecimento adquirente, dispôs que é esse o momento do fato gerador daquela obrigação tributária, que não decorre da importação, mas sim, da aquisição de trigo, seja qual for a origem.

### **INFRAÇÃO 02**

Observam que os autuantes em sua informação fiscal não alegaram que o cerne da autuação era o fato de que o estabelecimento havia utilizado créditos fiscais posteriores ao fato gerador para a compensação dos mesmos.

Sustenta que como lhe facilita o regime especial aprovado pelo Parecer nº 9.711/2003 e o Protocolo ICMS 46/00, tem direito a abater de sua obrigação principal, o ICMS repassado aos Estados signatários do citado protocolo, não se configurando como crédito fiscal.

Assevera que admitir o recolhimento do tributo em questão ensejaria o imediato direito ao crédito extemporâneo dos valores já compensados.

Conclui que os créditos tributários exigidos neste item foram alvo de quitação por via de compensação, conforme facultam as normas acima mencionadas.

### **INFRAÇÃO 03**

Aduz que não procede a conclusão da fiscalização de inclusão, na base de cálculo do ICMS, dos juros incidentes sobre a operação de financiamento das importações realizadas pelo estabelecimento, por entender que os juros são decorrência direta do fato gerador da obrigação.

não podendo ser considerados como despesas incorridas ou debitadas no momento do ingresso do trigo em grão no estabelecimento adquirente.

Rebateu todos os argumentos dos autuantes na informação fiscal sobre suas alegações, argüindo, em síntese, que:

- a) as provas arroladas no Anexo II de sua impugnação consta declaração expressa de instituição financeira sediada no exterior ratificando ter financiado as importações objeto da presente lide, inclusive documento de transferência bancária atestando que o exportador recebeu tão somente o valor à vista;
- b) a simples existência de uma carta de crédito emitida por um banco brasileiro para oferecer garantia internacional não constitui qualquer evidência de que tenha havido outra operação de financiamento da importação por banco do exterior;
- d) as operações de financiamento são contabilizadas no passivo como financiamento em moeda corrente, sujeitando-se ao IOF;
- e) quanto a correspondência do banco financiador afirmando que financiou as operações de importação da empresa, discordam do entendimento dos autuantes de que o agente financiador foi um mero negociador dos “créditos documentários”, dizendo que foi declarado pelo banco estrangeiro que realmente financiou as importações que realizou;
- f) sobre a conclusão dos autuantes de que o banco não recebeu os “juros”, sob alegação de que a INSTIDAN teria realizado apenas o desconto de sua letra de câmbio junto à instituição financeira, diz que arrolou diversos documentos que provam a realização do financiamento em comento;
- g) ao contrário do que afirmaram os autuantes de que a empresa não realizou os pagamentos diretos aos armadores, ocorreu o pagamento do armador de forma separada do pagamento efetuado ao exportador, de forma apartada dos juros incidentes sobre tais operações;
- h) não procede a informação dos autuantes de que o contrato firmado junto ao ABN Amaro Bank não diz respeito à operações de importação, pois tal contrato refinancia a importação ocorrida através da comercial invoice nº 1.086/04, postergando a exigibilidade do financiamento então existente com o referido banco;

Por fim, repete que os juros incidentes sobre as operações, seja qual for a natureza dada aos negócios jurídicos em questão, são decorrência direta do tempo de retenção do capital, e por isso, jamais poderiam ser consideradas como despesas incorridas ou debitadas no momento do ingresso do trigo em grão no estabelecimento adquirente. Salienta que caso quisesse quitar sua obrigação junto ao exportador naquele momento, os juros não seriam devidos.

#### **INFRAÇÃO 04**

Inicialmente, observam que os autuantes declararam que foram entregues os razões contábeis, porém, sem os lançamentos analíticos, mas tão-somente os lançamento sintéticos da conta, inclusive admitiram que tiraram suas conclusões com base nos documentos que possuíam, por lhes faltarem outros, não justificando o procedimento fiscal.

Diz que foram entregues todos os documentos requisitados nas intimações, e reafirma que explicou na impugnação que não existem registros contábeis referentes aos documentos denominados de debit notes, por se vincularem com operação de financiamento das aquisições da mercadoria.

Portanto, não acolheu a metodologia adotada pelos autuantes, considerando-a como um arbitramento da base de cálculo, não explícito, causando-lhe cerceamento de defesa.

Frisa que ao ser abandonada a verificação das aquisições para determinar a base de cálculo da operação das importações do trigo em grão, adotando o custo unitário constante no Registro do Inventário, incorreu em erro, pois o valor do ICMS ST devido por oc:

grão foi agregado ao custo contábil, inclusive as contribuições sociais para o PIS e para o COFINS, conforme DOC nº 01 Anexo II, anexado à peça defensiva.

Salienta que o saldo do inventário corresponde ao estoque inicial, mais as entradas e menos as saídas do período, e que a valoração do estoque atende ao “custo contábil”. Por conta disso, discordou dos autuantes de que o estoque final, dos meses de novembro e dezembro de 2003, constante no registro de inventário é igual às entradas, sem levar em conta a existência de estoque inicial e as saídas.

Observa que os autuantes concordaram com sua argumentação de que na aquisição do trigo em grão o ICMS ST não deve integrar a sua base cálculo, nem quanto ao fato de o custo de aquisição da matéria prima incluir tributos não recuperáveis. Porém, não acolheu o entendimento de que o ICMS ST não deveria estar disposto na conta de estoques, e seria recuperável via conta corrente fiscal, visto que existe vedação expressa no artigo 356 do RICMS/97.

No tocante a alegação de que a técnica contábil adotada pela empresa para o lançamento do ICMS ST nos estoques não é apropriada, em face do benefício do DESENVOLVE, ressalta que dito benefício (81%) tem a natureza de diferimento e não de redução, tendo em vista que tal redução é condicionada a fato ulterior ao ingresso do trigo em grão.

Salienta que arrolou em sua impugnação, peças contábeis que descrevem, como exemplo os lançamento contábeis do mês de março de 2004, onde ficam demonstrados lançamentos do ICMS ST contra a conta gráfica de estoques.

Concluindo, o defendente insiste que não é a mera presença no custo descrito no livro Registro de Inventários que torna imprestável a metodologia utilizada pelos autuantes, mas sim, a impossibilidade de que o saldo final do estoque seja equivalente ao valor das entradas de trigo, uma vez que naquele está inserido o estoque inicial e as saídas.

Feitas estas considerações, requereu diligência para verificação in loco, das dicotomias alegadas quando do debate sobre a infração em comento, e os devidos esclarecimentos e afastamento de qualquer obscuridade sobre a sua conduta no cumprimento da obrigação tributária. Além disso, requer que seja citado da sessão de julgamento do PAF para fazer a sustentação de suas razões fáticas e jurídicas sobre a questão.

Diante da controvérsia entre a defesa e a autuação, o processo foi submetido a pauta suplementar do dia 31/07/2008, sendo decidido pela conversão do mesmo em diligência à ASTEC/CONSEF, para que fosse feita uma revisão fiscal da infração 04, tomando por base os documentos fiscais, os livros fiscais e contábeis, e os documentos constantes nos autos, no sentido de conferir o levantamento fiscal e emitir parecer circunstanciado informando qual a base de cálculo está de acordo com o Protocolo ICMS 46/00, a que foi apurada pelo autuado ou a apurada pelos autuantes no auto de infração, obedecendo as orientações constantes no despacho de diligência às fls.1.059 a 1.061.

A diligência foi cumprida conforme Parecer ASTEC/CONSEF nº 117/2009 (fls.1.063 a 1.065), sendo esclarecido de forma detalhada como os autuantes calcularam o débito apurado, tomando por amostragem o mês de março de 2004.

Conclui o revisor fiscal que após análise dos documentos anexos ao PAF e apresentados pelo autuado, ficou constatado que a Base de Cálculo do ICMS-ST apurada pelos autuantes foi o resultado da multiplicação das quantidades registradas no Relatório Gerenciamento Mensal de Estoques de Trigo e Farinhas Ensiladas e o preço unitário do Livro Registro de Inventário.

Ficou evidenciado, também, que o preço unitário registrado no Livro Registro de Inventário está embutido o ICMS da substituição tributária, tendo em vista que se trata de produtos sujeitos a substituição tributária e, portanto, encerrada a fase de tributação.

Os autuantes foram cientificados do resultado da diligência fiscal (fl.1.113), porém, nada aduziram sobre o parecer da ASTEC/CONSEF.

O autuado foi cientificado da REVISÃO FISCAL, conforme intimação e AR dos Correios (fls.1.115 a.1.116, tendo se manifestado às fls.1.118 a 1.123, com base no seguinte.

Diz que a dúvida suscitada pelo órgão julgador decorre do fato dos autuantes terem considerado em seu levantamento, o valor contábil lançado na conta de estoques e refletido no Livro de Registro de Inventários que, como expôs em sua defesa, contém valores que não correspondem a base de cálculo do ICMS ST previsto no Protocolo ICMS 46/00.

Em seguida, repetem seus argumentos apresentados na peça impugnatória, aduzindo que a divergência entre a base de cálculo apurada pela empresa para a dos autuantes decorre de que com a inclusão de valores na base de cálculo não previstos no Protocolo ICMS 46/00, razão porque, sustenta que não havia como os autuantes conseguir chegar aos mesmos valores de imposto apurados em sua escrituração fiscal, ocasionando a autuação constante no item 04, que segundo o autuado, versa sobre suposta omissão de despesas acessórias na valorização do trigo para fins de encontrar a base de cálculo do ICMS.

Com esse argumento, considerou que o procedimento fiscal se configura em um arbitramento por ter sido utilizada metodologia de cálculo diversa da prevista na legislação, uma vez que foram comparadas as bases de cálculo do ICMS ST, dispostas nas aquisições de trigo efetuadas entre 2003 e 2004, com os saldos dispostos no Livro de Registro de Inventário da impugnante.

Assim, não concordou com o entendimento dos autuantes de que a base de cálculo do ICMS devido por antecipação, definida tanto pelo Protocolo como pelo RICMS, corresponde ao conceito contábil de custo da matéria prima, que engloba o preço total da operação de aquisição, acrescido de todos os custos incorridos adicionalmente, com base no fundamento de que se incluem no custo contábil os tributos quando não recuperáveis (PIS e COFINS), ou seja, que ao considerarem o custo contábil como base de cálculo do ICMS ST, os auditores incluíram o próprio ICMS ST devido nas aquisições de trigo em sua base de cálculo, chegando à inusitada apuração de ICMS ST sobre o valor do próprio ICMS ST lançado no estoque.

Quanto às conclusões da revisão fiscal, observa que foi elucidada a metodologia empregada pelos autuantes (fl.1.064), onde restou confirmado que os autuantes consideraram as quantidades de trigo em grão registradas em planilha de Gerenciamento Mensal dos Estoques de Trigo e Farinhas Ensilados e o preço constante no livro Registro de Inventários.

Além disso, que foi confirmado na revisão fiscal, tomando por base o mês de março de 2004, que a metodologia empregada pela empresa para a determinação da obrigação tributária em debate considerou o valor aduaneiro acrescido das despesas de importação, conforme está previsto na Cláusula Segunda do Protocolo ICMS 46/00.

Salienta que a conclusão da revisão fiscal afirmou que ficou constatado ser a base de cálculo do ICMS ST apurada pelos autuantes o resultado da multiplicação das quantidades registradas no Relatório Gerenciamento Mensal de Estoques de Trigo e Farinhas Ensiladas pelo preço unitário obtido no Livro de Registro de Inventário, e que ficou evidenciado que no preço unitário registrado no Livro de Registro de Inventário está embutido o próprio ICMS Substituição Tributária que era o alvo do pretenso cálculo que os autuantes pretendiam realizar.

Transcreveu o que dispõe o inciso I do §2º do art.506-A do RICMS-BA, que regulamenta o Protocolo ICMS 46/00, para argumentar que o texto normativo se coaduna perfeitamente com a metodologia empregada pela empresa.

Concluindo, ressalta que as conclusões do parecer técnico em comento apresentada, pugnando pela improcedência da autuação.

## VOTO

Inicialmente, no plano formal observo que o Auto de Infração foi lavrado em perfeita consonância com o RPAF/99, cujos fatos foram narrados de forma clara e precisa, a capitulação legal infringida corresponde com as imputações, e quanto a alegação de erros de cálculo de alguns itens, os prepostos fiscais esclareceram de forma satisfatória como veremos mais adiante. Além disso, cada item está instruído através dos Anexos I a IV, acompanhados dos respectivos documentos, nos quais, encontram-se demonstrados todos os cálculos de forma analítica, possibilitando ao contribuinte o perfeito entendimento das acusações que lhe foram imputadas, como aliás ocorreu, já que ao adentrar no mérito das questões o autuado demonstrou o perfeito entendimento sobre cada item do Auto.

Constato que todas as infrações contempladas no Auto de Infração estão apoiadas em intimações, demonstrativos, e em cópias de documentos de importações, livros fiscais e DAE's, conforme documentos às fls.10 a 352, tendo o autuado se insurgido em relação a todas a infrações.

O sujeito passivo argüiu a nulidade do lançamento referente aos itens 03 e 04, cujas preliminares, deixo para analisar juntamente com as questões de mérito, pois se confundem entre si.

Na análise das peças que compõem o processo, é possível chegar-se às conclusões que seguem.

### INFRAÇÃO 01

Neste item está sendo exigido o pagamento de multa, nos valores de R\$ 25.214,19 e R\$ 17.830,24, referente aos acréscimos moratórios, sobre o ICMS devido por substituição tributária por antecipação, pago intempestivamente, porém, espontâneo, conforme previsto no artigo 138-B e 139 do RICMS/97.

Na descrição dos fatos, foi esclarecido que nas importações realizadas nos meses de janeiro e março de 2004, o contribuinte supra emitiu e lançou nas Planilhas de Apuração Especial do Imposto a Recolher, as notas fiscais referentes às "despesas acessórias" em abril e maio de 2004, respectivamente, correspondentes às importações ocorridas nos meses de janeiro e março de 2004, tendo recolhido o ICMS devido fora do prazo estabelecido no artigo 125, inciso VII, "a", do RICMS/97, sem recolher os acréscimos moratórios devidos, nos termos do artigo 138-B do RICMS/97, conforme demonstrativo à fl. 49 e cópias das notas fiscais nº 9348; 9335; 11195 e 11196 às fls.303 a 306.

Ou seja, a acusação fiscal é de que o autuado nos meses de abril e maio de 2004 emitiu e lançou nos livros fiscais as notas fiscais de "despesas acessórias" especificadas no quadro abaixo, referentes a importações ocorridas nos meses de janeiro e março de 2004, quando deveriam ter sido lançadas nos meses de março e maio de 2004, respectivamente

N.FISCAL	EMISSÃO	VALOR	ICMS	DOC.FL.
9348	30/3/2004	339.742,11	112.116,26	303
9335	29/3/2004	401.341,38	132.444,26	304
TOTAL		244.560,52		

N.FISCAL	EMISSÃO	VALOR	ICMS	DOC.FL.
11195	20/4/2004	774.282,13	131.627,96	305
11196	20/4/2004	1.082.067,60	183.951,49	306
TOTAL		315.579,45		

Examinando as cópias das notas fiscais nº 9348 e 11195, observo que constam na descrição dos produtos que se tratam de compras de trigo argentino em grão, e no complementares consta a expressão "despesas acessórias não

aduaneiro". Já nas notas fiscais nº 9335 e 11196, constam como produtos a expressão "despesas acessórias" e em informações complementares que tais despesas não foram conhecidas no momento do desembarque.

Ao defender-se o autuado, em síntese, alega que no processo de descarga dos navios de trigo em grão ocorrem várias despesas acessórias, e que a emissão da nota fiscal de importação de tais despesas é feita após o desembarque aduaneiro, posto que não são conhecidas, só vindo a conhecê-las em momento posterior.

Ou seja, o autuado não contestou os números apurados no demonstrativo à fl.49, não discordou sobre a inclusão na base de cálculo de tais despesas acessórias, se insurgindo tão-somente sobre o momento para sua inclusão, se na entrada no estabelecimento ou no desembarque aduaneiro.

Portanto, a defesa está centrada no argumento de que no processo de descarga dos navios de trigo em grão ocorrem diversas despesas, como as de arqueamento, classificação vegetal, movimentação do trigo no porão do navio, estivas, fretes internos, dentre outras despesas necessárias à descarga do navio e subsequente ingresso do trigo em grãos nos silos da impugnante, e que no momento da emissão da nota fiscal de importação, logo após o desembarque aduaneiro, algumas destas despesas ainda não ocorreram, as quais, ocorrem após a nacionalização do trigo em grão, sendo emitida outra nota fiscal de entrada.

Para reforçar seu entendimento diz que o art. 125, VII, "a" do RICMS-Ba prevê expressamente que o prazo de recolhimento do ICMS devido nos termos do art. 506-A é até o décimo dia segundo do mês subsequente ao recebimento.

De acordo com a Cláusula Primeira do Protocolo ICMS 46/00 e art.506-A, § 2º, inciso I, do RICMS/97, a base de cálculo do ICMS incidente sobre as aquisições de trigo em grão do exterior ou de Estado não signatário do citado Protocolo é o valor total de aquisição ou de recebimento das mercadorias, adicionado dos impostos federais e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao destinatário até o momento do ingresso da mercadoria em seu estabelecimento, acrescido da margem de valor adicionado de 94,12%.

Para o deslinde da questão, vale analisar a citada legislação.

#### Art.506-A, § 1º, inciso I, do RICMS/97

*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:*

*I - tratando-se de recebimento de trigo em grão, ao valor total de aquisição ou de recebimento das mercadorias, adicionado dos impostos federais quando incidentes e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao destinatário até o momento do ingresso em seu estabelecimento, acrescido da margem de valor adicionado de 94,12% (noventa e quatro inteiros e doze centésimos por cento);*

#### Art.125, VII, "a", do RICMS/97

*Art. 125. O imposto será recolhido por antecipação, pelo próprio contribuinte ou pelo responsável solidário:*

.....

*VII - tratando-se do recebimento de trigo em grãos:*

*a) até o décimo dia do segundo mês subsequente ao mês do recebimento, sendo o destinatário ou adquirente industrial moageiro;*

*b) por ocasião do desembarço aduaneiro ou da passagem na primeira repartição fiscal de entrada no Estado, nos demais casos;*

Pelo que se vê, a questão está relacionada apenas a partir de quando deve ser contado o prazo para recolhimento do imposto devido por antecipação na operação de importação de trigo em grão. Conforme demonstraram os autuantes as mercadorias ingressaram no estabelecimento do contribuinte no mesmo mês do desembarço em ambas as operações de importação (janeiro/04 e março/04, respectivamente), conforme documentos às fls.339 e 346 (Gerenciamento Mensal dos Estoques de Trigo e Farinha Ensolados). Esta informação não foi rebatida pelo sujeito passivo.

Desse modo, foi correto o procedimento fiscal em considerar que a contagem do prazo para recolhimento do imposto devido pelas importações de janeiro e março de 2004 deve iniciar nos próprios meses de janeiro e março de 2004, pois restou comprovado que o ingresso dos produtos no estabelecimento do contribuinte ocorreu, como comprova os documentos do contribuinte integrantes do processo, nos citados meses.

No que tange a alegação do contribuinte de que é sem sentido a aplicação da multa de 60% sobre a infração em comento, por considerá-la punitiva, deixando a entender que a mesma é confiscatória, tal alegação não deve acolhida, pois, pelo que foi comentado acima, restando caracterizada a infração, a sua aplicação pelo descumprimento da obrigação principal, está prevista no artigo 42, inciso VIII, da Lei nº 7.014/96, sendo que a alegação concernente ao seu caráter confiscatório não deve ser apreciada por estar prevista na citada lei e em face do disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/99.

Mantida a multa que foi aplicada.

#### INFRAÇÃO 02

Diz respeito a falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior, relacionadas no Anexo 88 do RICMS/97, nos meses de abril e julho de 2004, conforme demonstrativos e documentos às fls.28 a 31, e 57 a 60.

Apesar de está assim descrita, porém, a infração diz respeito ao fato de que nas compras realizadas no mês de abril/04 e na importação realizada no mês de julho/04, o contribuinte emitiu e lançou nas Planilhas de Apuração Especial do Imposto a Recolher, as notas fiscais referentes a “despesas acessórias” nos meses de junho e setembro de 2005, respectivamente, não efetivando o recolhimento devido, em virtude de as respectivas apurações nestes meses terem resultado em saldos credores.

MÊS	VENC.	N.FISCAL	VALOR	ICMS	DOC.FLS.
mai/04	jun/04	18018/19	2.902.003,11	493.340,53	50, 57 e311

TOTAL 493.340,53

ago/04	set/04	18955	1.116.436,24	189.794,16	308
		18956	1.215.373,54	206.613,50	307
				TOTAL 396.407,66	

Portanto, a questão versada nos autos põe em discussão o momento em que deve ser recolhido o imposto devido por operações de importações de mercadorias do exterior, referente às despesas acessórias ocorridas nos meses de abril e julho de 2004.

Na defesa, o sujeito passivo após explicar a operacionalização e a sistemática de tributação das operações realizadas com trigo em grão e com farinha de trigo, diz que ocorreu em vários meses a aquisição expressiva de trigo em grão, e em outros períodos de apuração subsequentes não adquiriu nada, e como continuou vendendo farinha de trigo para outros Estados, ocorreu acumulação de saldos credores. Sustenta que diante da existência de saldos credores acumulados no total de R\$2.020.873,92, não questionada a sua legitimidade pelos autuantes, é lícito compensar o tributo não recolhido com os saldos credores acumulados em meses posteriores ao fato gerador, pois os valores devidos foram compensados com valores restituídos na forma do artigo 506-A, § 4º, inciso IV, § 9º, combinado com o art.93, 106, inciso II, do RICMS/97, e art.10 da LC 87/96;.

Os autuantes, por seu turno, dizem que o fato gerador é anterior aos créditos acumulados que foram usados para a compensação do débito, o que fere o regramento regulamentar que a própria autuada demonstra não desconhecer.

A conclusão fiscal está baseada na demonstração a seguir:

ENTRADA DE MERCADORIAS EM ABRIL – APURAÇÃO EM MAIO:

<b>DÉBITO DO IMPOSTO</b>	
ICMS ANTECIPAÇÃO DE TRIGO COMPRAS NO RS ABR-04	1.889.881,54
ICMS ANTECIPAÇÃO DE TRIGO DESP ACES IMPORT MAR-04	315.579,46
<b>TOTAL DO DÉBITO</b>	<b>2.205.461,00</b>

<b>CRÉDITO DO IMPOSTO</b>	
CRÉDITO SOBRE AQUISIÇÕES ATIVO IMOBILIZADO	103.098,99
AJUSTES CIAP	
DESENVOLVE S/ IMPORTAÇÃO / ANTECIPAÇÃO	793.965,96
REMESSA P/ ESTADOS NÃO SIGNATÁRIOS	835.846,34
VENDA P/ INDÚSTRIAS C/ REGIME DE REAPURAÇÃO	0,00
<b>TOTAL DO CRÉDITO</b>	<b>1.732.911,29</b>

<b>APURAÇÃO DOS SALDOS</b>	
SALDO DEVEDOR / CREDOR DO MÊS	472.549,71
REPASSE PARA ESTADOS SIGNATÁRIOS	(287.962,63)
SALDO CREDOR MÊS ANTERIOR	0,00

<b>RESULTADO DO MÊS</b>	
VALOR APURADO	184.587,08
DESPESAS NÃO LANÇADAS	493.340,53
VALOR A RECOLHER	677.927,61
VALOR RECOLHIDO	189.222,07

**ICMS DEVIDO**

ENTRADA DE MERCADORIAS EM JULHO – APURAÇÃO EM AGOSTO:

DÉBITO DO IMPOSTO	
ICMS ANTECIPAÇÃO DE TRIGO IMPORT JUL-04	9.260.921,51
ICMS ANTECIPAÇÃO DE TRIGO DESP ACESS	0,00
<b>TOTAL DO DÉBITO</b>	<b>9.260.921,51</b>

CRÉDITO DO IMPOSTO	
CRÉDITO SOBRE AQUISIÇÕES ATIVO IMOBILIZADO	
DESENVOLVE S/ IMPORTAÇÃO / ANTECIPAÇÃO	3.333.931,75
REMESSA P/ ESTADOS NÃO SIGNATÁRIOS	1.208.707,89
VENDA P/ INDÚSTRIAS C/ REGIME DE REAPURAÇÃO	
<b>TOTAL DO CRÉDITO</b>	<b>4.542.639,64</b>

APURAÇÃO DOS SALDOS	
SALDO DEVEDOR / CREDOR DO MÊS	4.718.281,87
REPASSE PARA ESTADOS SIGNATÁRIOS	(454.873,07)
SALDO CREDOR MÊS ANTERIOR	(2.722.643,75)

RESULTADO DO MÊS	
VALOR APURADO	1.540.765,05
DESPESAS NÃO LANÇADAS	396.340,53
VALOR A RECOLHER	1.937.172,71
VALOR RECOLHIDO	1.540.765,05
<b>ICMS DEVIDO</b>	<b>396.340,53</b>

Conforme demonstrativos de apuração acima, considerando-se que o autuado deu entrada em seu estabelecimento de trigo em grão nos meses de abril e julho de 2004, e efetuando-se o lançamento das despesas acessórias relativas a estas entradas nos meses devidos, ou seja, entrada ocorrida em abril lançada no mês de maio, e mês de julho em agosto, na forma regulamentar, resulta nos valores que foram lançados no auto de infração.

O próprio contribuinte admite que o lançamento foi feito em meses posteriores ao fato gerador do imposto, porém sustenta que seria lícito compensar os valores não recolhidos com saldos credores acumulados em meses posteriores.

Mantendo o lançamento deste item, pois o contribuinte não procedeu na forma prevista no artigo 125, VII, “a”, do RICMS/97, haja vista que as despesas acessórias em questão ocorreram nos meses de abril e julho, e realmente não poderiam ter sido lançadas em meses posteriores a estes, deveriam ter sido objeto de apuração nos meses maio e agosto, respectivamente, conforme procederam os autuantes.

Quanto a situação da conta gráfica do ICMS após este julgamento, caberá ao contribuinte recompor a apuração dos meses em que lançou as despesas acessórias, e se restar saldo credor conforme alegado, o mesmo poderá ser pleiteado a sua utilização na forma prevista no RPAF/99.

### **INFRAÇÃO 03**

A infração foi descrita no auto de infração como recolhimento a menor do ICMS por antecipação, em caso de erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior, relacionadas no Anexo 88 do RICMS/97.

Porém, examinando os autos, os quais se encontram bem instruídos com todos os elementos de prova, dá-se conta que neste item a irregularidade apontada versa sobre recolhimento a menor do ICMS por antecipação incidente na importação de trigo em grão, em face da não inclusão de despesas acessórias (juros), cujos valores lançados no Auto de Infração dizem respeito exclusivamente aos valores constantes nas COMMERCIAL INVOICE DEBIT NOTE, que não foram consideradas na apuração do imposto devido por importação de trigo em grão.

Nas despesas acessórias consideradas pelo Fisco, especificadas às fls.289 a 290, observa-se que seus valores são originários do documento sob o título COMMERCIAL INVOICE DEBIT NOTE emitidos por INSTIDAN, e faz expressamente referência às DI's respectivas.

É importante destacar que o autuado não questiona os valores apurados pela fiscalização, e não nega que efetuou as importações relacionadas na peça fiscal, objeto deste item, mas calculou o imposto recolhido sem incluir na base de cálculo, as despesas acessórias referentes a juros sobre a importação que realizou, o que resultou em recolhimento do ICMS a menor, caracterizando infringência às normas da legislação estadual.

Para uma melhor visualização da forma como foram encontrados os valores lançados no demonstrativo de débito, faz-se necessário transcrever o demonstrativo à fl. 351, a saber:

MÊS	VALOR DAS INVOICES	MVA 94,12%	BASE DE CÁLCULO	ICMS (17%)
nov-03	613.578,83	577.500,39	1.191.079,22	202.483,47
dez-03	296.597,57	279.157,63	575.755,20	97.878,38
jan-04	1.015.846,22	956.114,46	1.971.960,68	335.233,32
mar-04	574.986,18	541.176,99	1.116.163,17	189.747,74
jul-04	1.987.417,43	1.870.557,29	3.857.974,72	655.855,70
out-04	1.247.339,12	1.173.995,58	2.421.334,70	411.626,90
dez-04	856.454,30	806.094,79	1.662.549,09	282.633,34
TOTAIS	6.592.219,65	6.204.597,13	12.796.816,78	2.175.458,85

Tomando como exemplo o mês de novembro de 2003, o total das "invoices" no valor de R\$613.578,83 refere-se à DI nº 03/1012662-7, encontra-se demonstrado à fl.289, e foi calculado da seguinte maneira.

ITEM	Nº DA DI	03/1012662-7
A	VALOR DOS PRODUTOS. (US \$)	8.776.054,61
B	VL.DOLAR NA DATA DO DESEMBARÇO	2,9546
C	VL.INVOICES (US \$)	207.669,00
D=BXC	VALOR EM R\$	613.578,83
E=DX94,12	MVA (94,12%)	577.500,39
F=D+E	BASE DE CÁLCULO	1
G=FX17%	ICMS A 17%	

Observa-se que o fulcro da questão debatida neste auto reside em saber se há incidência de ICMS sobre os juros, por força de financiamento das importações.

Quanto a questão de direito a inclusão de despesas acessórias, incluindo-se os juros, no cálculo do imposto devido na importação de mercadorias do exterior, obedece a regra inserida no artigo 58, do RICMS/97, que reza *in verbis*:

*Art. 58. Observado o disposto no art. 52, a base de cálculo do ICMS nas entradas ou aquisições de mercadorias ou bens procedentes do exterior é:*

*I - no desembaraço aduaneiro de mercadoria ou bem importados do exterior, a soma das seguintes parcelas:*

- a) o valor da mercadoria ou bem constante nos documentos de importação;*
- b) o Imposto sobre a Importação;*
- c) o Imposto sobre Produtos Industrializados;*
- d) o Imposto sobre Operações de Câmbio;*
- e) quaisquer outros impostos, taxas e contribuições, além de despesas aduaneiras cobradas ou debitadas ao adquirente, relativas ao adicional ao frete para renovação da marinha mercante, armazenagem, capatazia, estiva, arqueação e multas por infração;*

Além disso, dispõe o inciso I do §2º do art.506-A do RICMS-BA, que regulamenta o Protocolo ICMS 46/00:

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

**I - tratando-se de recebimento de trigo em grão, ao valor total de aquisição ou de recebimento das mercadorias, adicionado dos impostos federais quando incidentes e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao destinatário até o momento do ingresso em seu estabelecimento, acrescido da margem de valor adicionado de 94,12% (noventa e quatro inteiros e doze centésimos por cento); (grifos nossos).**

Isto posto, torna-se crucial ressaltar que o Auto de Infração, peça formalizadora do lançamento sob análise, está embasado nos dispositivos regulamentares anteriormente transcritos, não se verificando, nos autos, aplicação de qualquer violação da legislação que rege a espécie. Logo, quanto à questão de direito não assiste razão ao defensor.

Quanto às questões de fato, a tese defensiva é que os juros considerados no levantamento fiscal não integram a base de cálculo porque foram cobrados pela instituição financeira ao comprador, quando entende que somente seria devido se tais juros tivessem sido cobrado pelo vendedor ao comprador.

Portanto, a tese defensiva se resume se a documentação constante nos autos permite demonstrar ter ocorrido o financiamento das importações com a realização de operações de financiamento junto a instituições financeiras ou uma operação de venda de compra a prazo.

Observo que, ainda que se considerasse duas operações distintas, a venda e o financiamento, é devida a inclusão dos juros na determinação da base de cálculo, de acordo com o inciso I do §2º do art.506-A do RICMS-BA, merecendo salientar que, conforme asseveraram os autuantes, a título de argumentação, no que comungo, as despesas com o desembaraço aduaneiro (consequência de um negócio jurídico autônomo entre o autuado e o despachante), as despesas com a operação portuária (consequência de um negócio jurídico autônomo entre a autuada e o operador portuário), as despesas de classificação (consequência de um negócio jurídico autônomo entre a autuada e a EBDA), dentre outras, integram o montante que define a base de cálculo do ICMS devido por antecipação na aquisição de trigo. Logo, as despesas referentes a j contratos de abertura de crédito para financiar as importações devem se

da operação para fins de pagamento do ICMS, obedecendo ao regime de competência que norteia sua apuração e recolhimento.

Além do mais, pelos documentos acostados ao processo verifico que não existe no processo comprovante de que foi formalizado contrato de financiamento junto a instituições financeiras no exterior, firmado pelo autuado com nenhuma instituição financeira no exterior, bem assim, que todas as importações realizadas pelo estabelecimento junto à INSTIDAN apresentam-se como operações de compra à prazo e não operações à vista associadas à operações de financiamento. A fiscalização comprovou a existência de um contrato de abertura de crédito (crédito documentário), para garantia do pagamento para as importações de mercadorias firmado entre o autuado e bancos brasileiros, conforme documentos às fls.783 a 786, 799 a 808, 816 a 822, 834 a 839, 851 a 856, 868 a 872, 899 a 903, 909 a 913, 923 a 927, 937 a 946 e 956 a 965).

*Assim, com base nos comentários anteriores e tudo o mais que consta nos autos, é possível concluir que:*

- a) as importações, em questão, realizadas junto à INSTIDAN se formalizaram por única operação de compra a prazo, onde os acréscimos financeiros foram prévia e diretamente acordados entre as partes, e não por duas operações distintas (uma operação de compra à vista associada a uma operação de financiamento), conforme cartas de créditos, independente da forma como foram contabilizadas tais importações;
- b) o valores das Debit Notes, referentes aos juros pelo prazo de 360 dias, devem figurar da base de cálculo ICMS- importação, face ao disposto no inciso I, do § 2º .do art.506-A do RICMS/97;
- c) ainda que se considerasse como um negócio autônomo o financiamento não exclui os juros cobrados.
- d) as Debit Notes emitidas pelo vendedor contém datas coincidentes com a emissão das “Commercial Invoice”, e são anteriores ao recebimento do trigo pela autuada, inclusive no caso da Commercial Invoice nº 1.056/03 que postergou a exigibilidade do financiamento concedido.

Nestas circunstâncias, concluo que os autuante deram estrito cumprimento ao que dispõe o Protocolo ICMS 46/00, e trouxeram aos autos as provas necessárias para a imputação em questão, quais sejam, comprovantes (comercial invoice) das operações de importação à INSTIDAN, contratos de câmbio e contratos de abertura de crédito para financiamento das importações (fls.65 a 179). Mantido o lançamento.

#### **INFRAÇÃO 04**

A imputação foi descrita no corpo do auto de infração como recolhimento a menor do ICMS por antecipação, em caso de erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior, relacionadas no Anexo 88 do RICMS/97, conforme demonstrativo à fl.351.

Examinando o citado demonstrativo, verifico que não houve erro na aplicação da alíquota, mas tão-somente a conclusão fiscal de ocorreu erro na determinação da base de cálculo, e consequentemente, recolhimento a menor do imposto na importação de trigo em grão, tudo conforme demonstrativos e documentos às fls.314, 323, 351 e 352, inclusive na descrição do fato foi esclarecido, em complemento, que não foram incluídas na base de cálculo do ICMS antecipação tributária todas as despesas que foram cobradas e/ou debitadas, conforme determina o Protocolo ICMS 46/00 e o RICMS/Ba.

Verifico que tal conclusão é perfeitamente possível de identificação no cotejo dos respectivos documentos que embasam este item da autuação com os levantamentos fiscais.

Foi suscitada na peça defensiva a nulidade do lançamento, com base nas seguintes preliminares:

a) *O lançamento não contem elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator*” (Art. 18, IV);

b) *O ato foi praticado com preterição do direto de defesa, em razão de não ter sido indicado expressamente que despesas não foram inclusas na base de cálculo* (Art. 18, II). ”

Considerando a existência de controvérsia entre a defesa e a autuação, e para evitar futura alegação de cerceamento de defesa e não atendimento ao devido processo legal, o processo foi submetido a pauta suplementar do dia 31/07/2008, sendo decidido conversão do mesmo em diligência à ASTEC/CONSEF, para que fosse feita uma revisão fiscal deste item, tomando por base os documentos fiscais e os livros fiscais e contábeis, e os documentos constantes nos autos, no sentido de esclarecer, conferir o levantamento fiscal e emitir parecer circunstanciado informando qual a base de cálculo está de acordo com o Protocolo ICMS 46/00, a que foi apurada pelo autuado ou a apurada pelos autuantes no auto de infração, obedecendo as orientações constantes no despacho de diligência às fls.1.059 a 1.061.

A diligência foi devidamente cumprida conforme Parecer ASTEC/CONSEF nº 117/2009 (fls.1.063 a 1.065), sendo esclarecido de forma detalhada como os autuantes calcularam o débito apurado, tomando por amostragem o mês de março de 2004, a saber:

*O procedimento dos autuantes para o cálculo do ICMS-ST foi o seguinte:*

*Considerou a quantidade de trigo registrada na planilha de Gerenciamento Mensal dos Estoques de Trigo e Farinhas Ensilados e o preço constante do Livro Registro de Inventário.*

*O valor apurado foi comparado com o valor calculado pelo autuado e atribuída a esta diferença despesas acessórias não consideradas pelo autuado.*

*Para exemplificar, será demonstrado o procedimento do cálculo do ICMS-ST do mês de março de 2004 (fl. 317), a seguir:*

*As quantidades de trigo ARG BB1 e ARG UR 1 de 17.260.758 e 24.563.216, foram extraídas do relatório Gerenciamento Mensal de Estoques de Trigo e Farinhas Ensiladas (fl. 339).*

*Os custos unitários de R\$ 673,628015 e R\$625,416713, foram extraídos do Livro Registro de Inventário, como consta à fl.. 328.*

*Ao valor apurado de R\$ 26.989.575,81 (fl.317), foi acrescido o valor de R\$ 1.307.046,16, referente à variação de preço entre o mês de março e abril registrado no Livro Registro de Inventário, em razão da emissão das notas fiscais complementares de nº. 11.195 e 11.196, relativas às despesas não conhecidas na data das notas fiscais de entradas e que foram consideradas pela autuada para apuração do ICMS-ST. O total apurado foi de R\$28.296.622,12.*

*Este valor foi transferido para a planilha Resumo das Planilhas de Cálculo do Custo Total das Importações (fl. 313) e comparado com o valor de R\$ 20.963.482,30, apurado pelo contribuinte para a base de cálculo do ICMS, resultando a diferença de R\$ 7.333.139,76.*

*Na planilha à fl. 351, para a apuração do ICMS devido por antecipação, os autuantes deduziram os valores de R\$ 574.986,18 e R\$ 956.289,76, referentes aos valores da Invoice debit e despesas portuárias, encontrando o valor de R\$ 6.758.153,58.*

*A diferença de R\$ 6.758.153,58 foi considerada como outras despesas acessórias não consideradas pelo autuado e sobre este valor foi aplicado o MVA de 194,12% e calculado o ICMS de R\$2.230.217,71 (fl. 352).*

*O procedimento do autuado, a exemplo do mês de janeiro de 2004,*

(fl.1.068), foi da seguinte forma:

Considerou o valor aduaneiro acrescido das despesas de importação, conforme planilha à fl.[1.0278.]

Observa-se que o valor aduaneiro e as despesas de capatazia e taxa siscomex estão discriminadas nas notas fiscais 4909 e 1150 (fls. 1080 e 1081), que totalizam R\$ 5.198.148,46, sobre este valor foi aplicada a MVA de 194,12% para apurar a base de cálculo.

De acordo com o Protocolo 46/00, em seu 1º. Na Cláusula segunda" Na importação de trigo em grão, a base de cálculo do imposto será o montante formado pelo valor total de aquisição ou recebimento da mercadoria, adicionado de todas as despesas cobradas ou debitadas ao destinatário, até o momento do ingresso no estabelecimento adquirente, nele incluído o agregado de 142% (cento e quarenta e dois por cento), devendo este percentual ser ajustado para se obter a carga de 33% (trinta e três por cento), caso a alíquota adotada pela unidade federada de 12% (doze por cento)."

Assim, fica rejeitada a primeira preliminar de nulidade, tendo em vista que o lançamento fiscal está revestido das formalidades legais, as dúvidas do contribuinte foram esclarecidas na diligência fiscal, e o autuado foi cientificado, conforme intimação às fls.1.067. Logo, nesse sentido, não há qualquer irregularidade, no aspecto formal que contrarie as disposições contidas no artigo 18, incisos II, do RPAF/BA aprovado pelo Decreto 7.629 de 09/07/1999.

Quanto a argüição de que o *lançamento não contem elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator* (Art. 18, IV, do RPAF/99), passo a analisar esta preliminar juntamente com o mérito da questão, tomando como referência a legislação que disciplina a forma como deve ser calculado o imposto na importação de mercadorias do exterior, em especial as operações de importação de trigo em grão objeto da lide.

De acordo com o artigo 58, I, do RICMS vigente à época do fato gerador, abaixo transscrito, a base de cálculo nas entradas de mercadorias procedentes do exterior é determinada no desembarque aduaneiro mediante a soma das parcelas relativas ao valor das mercadorias; o Imposto sobre a Importação; o Imposto sobre Produtos Industrializados; o Imposto sobre Operações de Câmbio; e quaisquer outros impostos, taxas e contribuições, além de despesas aduaneiras cobradas ou debitadas.

Na caso em questão, por se tratar de operação com trigo em grão, além da regra acima, na importação do exterior deste produto, fica atribuída ao contribuinte a responsabilidade pela antecipação do lançamento do ICMS, cuja base de cálculo deve ser feita de conformidade com que dispõe o inciso I do §º do art.506-A do RICMS-BA, que regulamenta o Protocolo ICMS 46/00:

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

I - tratando-se de recebimento de trigo em grão, ao valor total de aquisição ou de recebimento das mercadorias, adicionado dos impostos federais quando incidentes e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao destinatário até o momento do ingresso em seu estabelecimento, acrescido da margem de valor adicionado de 94,12% (noventa e quatro inteiros e doze centésimos por cento);

Apesar da diligente fiscal ter informado, passo a passo, a pedido do órgão julgador, como foi apurado o débito, e está presente também no processo uma demonstração individualizada, planilhas de fls.313 a 352, da forma como determinada a base de cálculo de ICMS-ST, cabe para uma melhor visualização, amostragem do cálculo do mês de novembro de 2003, cujo valor lançado no demonstrativo de débito foi apurado da seguinte maneira.

MÊS DE REFERÊNCIA: NOVEMBRO/2003

ITEM	ESPECIFICAÇÃO	VL/QUANT.	DOC.FL.
	DI/NF ENTRADA Nº 38 Nº4718	8.814.635,15 402.546,56	314
A	SOMA	9.217.181,71	
B	QUANT. DESCARREGADA, CONF. MAPA DE CONTROLE DE PROD.E ESTOQUE	16.422.326	314 e 323
C	CUSTO UNITÁRIO CONSTANTE NO REGISTRO DE INVENTÁRIO	736.806256	
D	CUSTO TOTAL EFETIVO (B X C)	12.100.072,53	314 e 323
E	DIFERENÇA ( A - D)	2.882.890,82	
F	VALOR DAS INVOICE DEBIT NOTE	613.578,83	351
G	VALOR DOS PRODUTOS ( E - F)	2.269.311,99	351
H	MVA = 94,12%	2.135.876,44	
I	BASE DE CÁLCULO (G + H)	4.405.188,43	352
J	ICMS DEVIDO (I x 17%)	748.882,03	

Cumpre observar no demonstrativo acima, que na formação da base de cálculo, foi deduzido o valor de R\$ 613.578,83, correspondente a “invoice debit note”, valor esse que foi tomado como base de cálculo da infração 03 no referido mês.

Do exame da metodologia adotada pela fiscalização, constante no quadro acima, verifica-se que a fiscalização considerou para o cálculo do ICMS-ST a quantidade registrada no Livro Gerenciamento Mensal dos Estoques de Trigo e Farinhas Ensilados e como preço unitário o valor registrado no Livro Registro de Inventário, conforme informado no Parecer ASTEC/CONSEF nº 117/2009.

Além disso, restou confirmado na revisão fiscal que os documentos apresentados pelo autuado, às fls. 976 a 978, que no preço inserido no Livro Registro de Inventário está embutido o valor do ICMS Substituição Tributária, uma vez que, para o cálculo do preço foi considerado o valor do produto acrescido da Substituição Tributária, dividido pela quantidade, como se observa à fl.979, no Relatório Movimento do Item no Almoxarifado, haja vista que no referido relatório foi considerado tanto o valor do produto quanto o valor da substituição tributaria, que no caso, trata-se da Nota Fiscal nº 5.727 (fl. 1.098).

Segundo a revisão fiscal o autuado obedeceu ao previsto no artigo 58 combinado com o artigo 506-A, do RICMS/97. Se os valores utilizados no cálculo não estão corretos, caberia à fiscalização proceder os devidos ajustes e determinar a base de cálculo do ICMS correta.

Desta forma, verifico que o equívoco dos autuantes na determinação da base de cálculo do imposto se deu pelo fato dos mesmos terem se baseado no preço constante no registro de inventários. Assim procedendo, não atenderam a forma determinada pela legislação tributária estadual para a apuração da base de cálculo do ICMS nas importações de trigo em grão, tendo em vista que os preços constantes no Registro de Inventários não refletem a base de cálculo da operação em questão, porque, inclusive, poderá decorrer da movimentação de outras aquisições.

Em suma, considero que a metodologia empregada na determinação da base de cálculo do imposto não seguiu o preceitua o Protocolo 46/00 e nos artigos 58 e 506-A do RICMS/97, e não oferece segurança na determinação da infração e do valor devido.

Concluo, que nos moldes como foi apurada a infração, a mesma foi feita sem observação dos requisitos essenciais em respeito à legalidade e à verdade material,

lançamento foi efetuado em desacordo com as normas que regem a matéria, ou seja, o lançamento não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração imputada.

Assim, a falta de clareza na apuração da base de cálculo e a utilização de método não previsto no RICMS/Ba, implicam em ofensa ao direito do contribuinte do exercício de ampla defesa, pela incerteza do que a ele esteja sendo imputado, acarretando a nulidade do Auto de Infração, como bem determina o art. 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF/99 ao estabelecer:

*“Art. 18. São nulos:*

*IV - o lançamento de ofício:*

*a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;”*

Recomendo à autoridade fazendária que determine a renovação do procedimento fiscal, a salvo de falhas, como determina o artigo 21 do RPAF/99.

Voto pela nulidade do item 04 do Auto de Infração.

Quanto às multas aplicadas pelo descumprimento da obrigação principal, em relação aos itens considerados subsistentes, estão previstas no artigo 42, inciso II, “a” e “d”, da Lei nº 7.014/95, sendo que as alegações concernentes ao seu caráter confiscatório não devem ser apreciadas por estar prevista na citada lei ou em face do disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/99.

Ante o exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA PARCIAL** do Auto de Infração, no valor de **R\$3.107.910,93**.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269366.0008/07-5**, lavrado contra **M. DIAS BRANCO S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.065.207,03**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, II, “a” e “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além do valor de **R\$43.044,43** referente aos acréscimos moratórios não recolhidos, prevista no inciso, VIII, do mesmo dispositivo e dos acréscimos legais.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/2000, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de março de 2010.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

ÂNGELO MARIO DE ARAUJO PITOMBO - JULGADOR

FRANCISCO ATANASIO DE SANTANA – JULGADOR