

**A. I. Nº** - 293873.1012/09-2  
**AUTUADO** - RC MOREIRA COMERCIAL LTDA.  
**AUTUANTES** - RITA DE CÁSSIA BITTENCOURT NÉRI  
**ORIGEM** - INFAZ FEIRA DE SANTANA  
**INTERNET** - 20/12/2010

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0339-03/10

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. FALTA DE ELEMENTOS SUFICIENTES PARA SE DETERMINAR, COM SEGURANÇA, A INFRAÇÃO E O VALOR DA OPERAÇÃO. Os documentos fiscais relativos às operações de retorno de mercadorias remetidas para industrialização, com suspensão do imposto, e demais documentos já utilizados para a lavratura dos Autos de Infração julgados nulos, são insuficientes para fundamentar as acusações fiscais, sem que haja uma análise da totalidade das operações envolvendo as mercadorias objeto das imputações. Caberia à fiscalização ter realizado uma nova auditoria no estabelecimento, utilizando os dados dos documentos e livros fisco-contábeis da empresa. Não há elementos nos autos que determinem, com segurança, o valor das operações. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 10/12/2009 para exigir ICMS no valor de R\$29.904,44, acrescido da multa de 60%, em razão de duas imputações.

Infração 01. Falta de recolhimento do ICMS devido por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente a aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e relacionadas no Anexo 88 do RICMS/BA. Mês de julho/2005. Demonstrativos às fls. 09 e 11. ICMS no valor de R\$11.155,96.

Infração 02. Recolhimento a menos do ICMS devido por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente a aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e relacionadas no Anexo 88 do RICMS/BA. Meses de junho, julho e outubro/2005. Demonstrativos às fls. 08 a 10. ICMS no valor de R\$18.748,48.

Consta, na descrição dos fatos, que o contribuinte trabalha com farinha de trigo, mercadoria sujeita à substituição tributária, e compra trigo em grãos em Estado não signatário, possuindo aproximadamente 480 Processos Administrativos Fiscais – PAFs para o período fiscalizado de 2004 a 2009. Que no presente Auto de Infração estão sendo refeitos os Autos de Infração ali enumerados. Que foi apurado que o contribuinte realiza operação triangular em que o sujeito passivo adquire trigo em grãos de empresa do Estado do Paraná, e remete para outra empresa também no Paraná, para que o trigo seja industrializado, ou seja, transformado em farinha de trigo.

Às fls. 08 a 11, o Fisco acosta planilhas com resumo de dados dos Autos de Infração refeitos. Às fls. 14 a 363 (volumes I e II), cópias dos Processos Administrativos Fiscais relativos a estes Autos de Infração.

Às fls. 368 a 374 (volume II) o sujeito passivo, por intermédio de advogados com Procuração à fl. 375, ingressa com impugnação ao lançamento de ofício. Inicialmente descreve o teor das imputações, e preliminarmente, argüi a nulidade da autuação, aduzindo que a Fiscalização entendeu como devido o ICMS incidente sobre operações de circulação efetuadas antes da entrada da mercadoria no território do Estado da Bahia, sem se tratar de hipótese de substituição tributária denominada “para a frente”.

Prossegue expondo que trata-se de lançamento referente à incidência do imposto sobre operações com farinha de trigo e trigo em grãos adquiridos do Paraná, Estado-membro não signatário do Protocolo CONFAZ ICMS nº 46/00, sendo tais mercadorias regidas, atualmente, pelo artigo 506-A e seguintes do RICMS/BA, pelo qual se atribui ao contribuinte que receber, a qualquer título, trigo em grão, farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo, do exterior ou de Unidade da Federação não signatária do Protocolo ICMS nº 46/00, a responsabilidade pela antecipação do lançamento do ICMS relativo às operações subseqüentes com as mercadorias supramencionadas, sendo a base de cálculo da antecipação tributária correspondente a: 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%; ou, tratando-se de recebimento de farinha de trigo ou de mistura de farinha de trigo, o valor da operação própria realizada pelo remetente ou fornecedor, acrescido dos valores correspondentes a seguros, fretes, carretos, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis ao adquirente, adicionando-se ao montante a Margem de Valor Adicionado - MVA de 76,48%, desde que este não seja inferior aos valores mínimos da base de cálculo fixados pela Secretaria da Fazenda, por unidade de medida, definida com base no Protocolo ICMS nº 26/92.

Que, contudo, o Fisco efetuou o lançamento tomando por base de cálculo o valor de operações realizadas fora do Estado da Bahia, antes do seu ingresso neste Estado, atribuindo a ele, impugnante, a qualificação de substituto tributário dos fatos geradores anteriores à aquisição da farinha de trigo, operações estas efetuadas por terceiros e, conforme a disposto no artigo 506-A do RICMS/BA, sua responsabilidade limita-se à antecipação do lançamento do ICMS relativo às operações subseqüentes com as mercadorias. Que, assim, ao inserir no lançamento o ICMS devido pela s operações com o trigo em grão, operou-se a modificação da situação jurídica dele, sujeito passivo, passando este de substituto tributário parcial – no caso da antecipação – para substituto tributário total, em sua modalidade “para a frente”, sendo que são institutos e situações jurídicas distintas, ignorando que a antecipação é pela mercadoria que adentra no âmbito territorial do Estado da Bahia, no caso a farinha de trigo, e, não, o trigo em grão.

O contribuinte sustenta que, apesar disto, foi-lhe imputada a falta de recolhimento de ICMS devido por antecipação na primeira repartição fazendária da fronteira ou percurso, sendo que nada impede que ele, sujeito passivo, efetue o recolhimento do valor do imposto na operação seguinte, tanto que a própria lei regulamentadora do ICMS, no Estado da Bahia, traz dispositivo legal que dispensa o lançamento do tributo, determinando apenas a aplicação da multa por infração. Que, assim, por estar a mercadoria em comento submetida ao regime de antecipação tributária, conclui-se de forma hialina que somente poderia ser lançado o valor do imposto caso o sujeito passivo não recolhesse o valor da antecipação na operação seguinte. E existindo o recolhimento posterior do tributo, mesmo que a destempo, somente caberia a aplicação da multa prevista no artigo 42, §1º, da Lei nº 7.014/96, que copia, sob pena de incorrer-se em “bis in idem”, com cobrança dúplice do ICMS em face do mesmo e único fato gerador.

O sujeito passivo relata que a possibilidade de eventual recolhimento posterior do tributo foi ignorado pela Fiscalização, que optou por efetuar o lançamento aplicação da multa por infração, quando não deveria ter adotado es presente caso não é relativo a mercadoria desacompanhada de

estabelecimento destinatário inexistente, razão pela qual somente poderia ser aplicada a multa por infração, isoladamente, sem o lançamento do imposto.

O contribuinte aduz também que não se pode argumentar que o artigo 42, §1º, da Lei nº 7.014/96, não se aplicaria ao caso em tela, porque o lançamento ocorrera antes da entrada da mercadoria no estabelecimento do contribuinte, quando esta ainda se encontrava em trânsito, adentrando no Estado da Bahia, não havendo possibilidade, nesse caso, de se discutir a operação posterior, posto que a mercadoria sequer havia entrado no estabelecimento do destinatário. Que embora o artigo 125, inciso VII, do RICMS/BA disponha que o imposto será recolhido por antecipação, quando se tratar de recebimento de farinha de trigo ou de mistura de farinha de trigo, por ocasião do desembarço aduaneiro ou da passagem na primeira repartição fiscal de entrada no Estado, estipulando desta forma o aspecto temporal da hipótese de incidência, não exclui a disposição do artigo 42, §1º, da Lei nº 7.014/96, haja vista a possibilidade do recolhimento em operação posterior, e que a mercadoria circule pelo estabelecimento da Recorrente.

O contribuinte prossegue expondo que entender-se desta forma seria utilizar-se de presunção inexistente para fundamentar a autuação, qual seja esta a de que a mercadoria não entraria no estabelecimento da Impugnante pelo simples fato de estar em trânsito, mas que tal presunção não consta no rol taxativo previsto no artigo 4º da Lei nº 7.014/96. Que esta presunção não seria razoável, pois se o simples fato de estar uma mercadoria em trânsito autorizasse a ilação de que esta não ingressaria no estabelecimento do destinatário, e conseqüentemente seria vedado o recolhimento posterior do imposto, então poder-se-ia supor que toda e qualquer mercadoria oriunda de outro Estado-membro da Federação também não ingressaria, acarretando uma situação irreal. Como exemplo, cita a hipótese de que qualquer atacadista somente venderia suas mercadorias diretamente ao consumidor final em seu domicílio, sem estocá-las em seu armazém, o que não ocorre. Aduz que, pelo exposto, resta demonstrada a nulidade do Auto de Infração.

Conclui pedindo o julgamento pela nulidade da autuação, argumentando não terem sido carreados elementos que determinassem, com segurança, a infração à legislação tributária.

Às fls. 380 a 382 a autuante presta Informação Fiscal. Inicialmente descreve as imputações e resume as alegações defensivas.

Em seguida aduz que, conforme disposto no artigo 506-A do RICMS/BA, é 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 imposto. Fala da base de cálculo referente à antecipação tributária de que cuida este artigo corresponderá. Afiram que o contribuinte efetua operação triangular em que adquire trigo em grãos em outra Unidade da Federação e remete para industrialização no moinho situado em outro Estado. Que o produto obtido desta industrialização, posteriormente, é enviado ao Estado da Bahia na forma de farinha de trigo ou mistura para farinha de trigo. Que a justificativa do autuado quanto a que a substituição só ocorreria na entrada do produto industrializado no Estado da Bahia não procede, por que este produto sequer poderia entrar no Estado, visto que a venda do produto industrializado poderia ocorrer em qualquer momento, inclusive sem a circulação física no Estado da Bahia.

Ressalta que conforme artigo 2º, inciso VI, do RICMS/BA, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento: “como tendo entrado e saído do estabelecimento do contribuinte que transmitir a propriedade de mercadoria ou bem adquiridos do País ou de título que os represente, nas vendas à ordem, quando a mercadoria ou bem não transitar pelo estabelecimento do transmitente. Logo, foi considerada a operação no momento da venda para o contribuinte e a remessa por conta e ordem para o estabelecimento industrializador”. A defesa alega que a justificativa defensiva quanto a que foi utilizado o valor da farinha de trigo comum, conforme te

Normativa nº 23/05, vigente no período relativo as notas fiscais constantes no Auto de Infração, que informa anexar.

Conclui pedindo pela procedência do Auto de Infração.

Às fls. 387 e 388, diante da necessidade de garantir o direito de ampla defesa do sujeito passivo, e tendo em vista que não havia sido juntado aos autos o recibo do autuado comprovando que o mesmo recebera cópia dos documentos de fls. 08 a 11, e de fls. 14 a 363, esta 3ª JF converteu, em pauta suplementar, o PAF em diligência para que a INFAZ intimasse o autuado para fornecer-lhe cópia das fls. 08 a 11, e de fls. 14 a 363; da informação fiscal de fls. 380 a 382, e daquela Diligência, bem como fosse reaberto o prazo de trinta dias, a contar da data do recebimento daqueles documentos, para que o autuado apresentasse nova impugnação ao lançamento fiscal.

Às fls. 391 e 392, estão acostados intimação do contribuinte e Aviso de Recebimento – AR expedido pelos correios, ficando comprovado que a diligência fora cumprida, porém o contribuinte não se manifestou nos autos, conforme despacho de fl. 393.

### VOTO

O Auto de Infração em lide foi lavrado para exigência de ICMS não recolhido, e recolhido a menos, pelo autuado, na qualidade de contribuinte substituto, referente a trigo em grãos, e a farinha de trigo, mercadoria sujeita ao regime da antecipação tributária, adquirida em outra Unidade da Federação não signatária do Protocolo ICMS 46/00.

Da análise das peças processuais, inclusive do Demonstrativo de Débito do Auto de Infração, às fls. 08 a 11 dos autos, verifico que o lançamento de ofício baseia-se na documentação que lastreou os Autos de Infração cujas cópias dos processos administrativos fiscais estão acostadas às fls. 14 a 363, e cujas apurações de débitos originam-se do ICMS reclamado sobre a soma do valor agregado decorrente de industrialização de trigo, já transformado em farinha de trigo, com o valor do produto trigo, em retorno simbólico após sua industrialização, e despesas.

Assim, não está sendo exigido neste PAF apenas imposto sobre operações de aquisição de farinha de trigo para comercialização, sobre cujo valor poderia ser exigido o imposto sobre antecipação, base da imputação. Aos autos desta processo estão anexadas notas fiscais referentes a operação triangular, que descrevem retorno simbólico de trigo em grãos e valor agregado ao mesmo a partir de seu processo de industrialização, cujo produto resultante é farinha de trigo. Em relação ao trigo em grãos, adquirido em momento anterior ao da presente ação fiscal, a fiscalização dever-se-ia dar no estabelecimento do adquirente, uma vez que, no momento da ação fiscal, o mesmo já estava transformado em farinha de trigo. Portanto, os documentos constantes no processo não demonstram, de forma clara, sobre que produto, e valor de operação, deveria incidir a exigência de imposto, no momento da ação fiscal em foco.

Assinalo que os documentos fiscais relativos às operações de retorno de mercadorias remetidas para industrialização, com suspensão do imposto, e demais documentos já utilizados para a lavratura dos Autos de Infração julgados nulos, são insuficientes para fundamentar as acusações fiscais, sem que haja uma análise da totalidade das operações envolvendo as mercadorias objeto das imputações. Caberia à fiscalização ter realizado uma nova auditoria no estabelecimento, utilizando os dados dos documentos e livros fisco-contábeis da empresa.

Assinalo que este entendimento vem sendo seguidamente esposado pela segunda instância de julgamento deste Conselho de Fazenda, a exemplo do teor dos Acórdãos CJF nº 0111-11/08, 0114-11/08, 0115-11/08, 0121-12/08, 0124-11/08, 0129-12/08, 0163-11/08, 0182-12/08, 0216-11/08, 0217-11/08, dentre outros.

Conforme disposto no artigo 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF/99, que não conter elementos suficientes para se determinar, com seg

Por todos os motivos elencados, inexistindo, nos autos, elementos que determinem, com clareza, o cometimento imputado ao sujeito passivo do lançamento fiscal, voto pela NULIDADE do Auto de Infração, e represento à autoridade competente para que seja instaurado novo procedimento fiscal no estabelecimento do autuado, para verificação da regularidade do recolhimento de ICMS referente às operações objeto do presente Auto de Infração, a salvo de incorreções.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração **nº 293873.1012/09-2**, lavrado contra **RC MOREIRA COMERCIAL LTDA**.

Representa-se à autoridade competente para que seja instaurado novo procedimento fiscal no estabelecimento do autuado, para verificação da regularidade do recolhimento de ICMS referente às operações objeto do presente Auto de Infração, a salvo de incorreções.

Esta Junta de julgamento 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 7.851/99, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de dezembro de 2010

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR