

PROCESSO - A. I. N° 269366.0008/07-5
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e M. DIAS BRANCO S/A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS (GRANDE MOINHO ARATU)
RECORRIDOS - M. DIAS BRANCO S/A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS (GRANDE MOINHO ARATU) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0062-02/10
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 07/10/2011

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0296-11/11

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. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recursos Voluntário e de Ofício interpostos contra a Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF nº 0062-02/10), que julgou Procedente em Parte a presente autuação, da qual constam quatro (4) infrações distintas, a seguir desritas:

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\$ 8.854.962,81, 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, 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.

A infração 4 foi julgada nula e, por isso, é submetida a esta CJF em sede de Recurso de Ofício. As demais, mantidas na integralidade pela Junta de Julgamento Fiscal, são alvo do Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo.

A Junta de Julgamento Fiscal, na Decisão recorrida, rejeitou, inicialmente, as preliminares de nulidade suscitadas pelo contribuinte, ao fundamento de que o presente Auto de Infração foi lavrado em perfeita consonância com o RPAF/99, dele constando à narração dos fatos de forma clara e precisa, a capitulação legal das exigências, os documentos que embasam o lançamento de ofício e os cálculos analíticos elaborados pelos autuantes.

No mérito, decidiu a lide administrativa de acordo com os seguintes argumentos:

INFRAÇÃO 1: Segundo a Junta de Julgamento Fiscal, foi esclarecido na autuação que, nas importações realizadas nos meses de janeiro e março de 2004, o contribuinte 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, 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 nºs 9348; 9335; 11195 e 11196 às fls. 303 a 306.

Consignou que o autuado não contestou os números apurados no demonstrativo de fl. 49 e não discordou sobre a inclusão na base de cálculo de tais despesas acessórias, insurgindo-se apenas sobre o momento para sua inclusão, se na entrada no estabelecimento ou no desembarque aduaneiro.

Após a análise da literalidade dos arts. 506-A, §1º, I, e 125, VII, “a”, do RICMS, asseverou que, conforme demonstraram os autuantes, as mercadorias ingressaram no estabelecimento do contribuinte no mesmo mês do desembarque 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), informação essa que não foi controvertida pelo sujeito passivo.

Concluiu, em seguida, que 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.

Manteve a multa aplicada e julgou procedente esse item da autuação.

INFRAÇÃO 2: A Junta de Julgamento Fiscal manteve na íntegra essa infração, sob o fundamento, basicamente, de que 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.

Esclareceu a JJF que, quanto a situação da conta gráfica do ICMS após o julgamento, caberá ao contribuinte recompor a apuração dos meses em que lançou as despesas acessórias, e o saldo credor, se houver, poderá ser utilizado na forma prevista no RPAF/99.

INFRAÇÃO 3: A Junta esclareceu que essa irregularidade trata do 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.

Com espeque nos arts. 58, I, e 506-A, §2º, I, do RICMS, a JJF expressou o seu entendimento no sentido de que os juros cobrados do sujeito passivo nas operações de importação devem integrar a base de cálculo do ICMS devido, ainda que o financiamento seja uma operação autônoma, trazendo, a título de argumentação, o exemplo das despesas com o desembarque 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 o autuado e o operador portuário), as despesas de classificação (consequência de um negócio jurídico autônomo entre o autuado e a EBDA), dentre outras, que integram o montante que define a base de cálculo do ICMS devido por antecipação na aquisição de trigo.

Ademais, consignou que não existem no processo provas de que tenha sido formalizado contrato de financiamento junto a instituições financeiras no exterior, o que levou a Junta a concluir que as importações em questão, realizadas junto à INSTIDAN, formalizaram-se 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.

Com esses argumentos, a JJF concluiu 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). O lançamento foi mantido.

INFRAÇÃO 4: Esse item foi considerado nulo pela Junta de Julgamento Fiscal, com fulcro nos seguintes fundamentos, *in verbis*:

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

- a) *O lançamento não contém 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 pela 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 pelo autuado 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, (Entrada de trigo dezembro, (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, 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 arguição 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 desembaraço 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 §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);

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	8.814.635,15	314
	Nº4718	402.546,56	
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 tributária, 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 inventário. 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 Inventário 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 preceituado no Protocolo 46/00 e os 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, ficando caracterizado que o 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”.

Em atendimento ao art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, a 2ª JJF do CONSEF recorreu de Ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs o Recurso Voluntário de fls. 1.173/1.201, pugnando pela reforma de Decisão impugnada com relação às infrações 1 a 3, deduzindo os seguintes argumentos:

INFRAÇÃO 1: Sustenta que há determinadas despesas acessórias inerentes à aquisição de trigo oriundo do exterior que, no momento imediatamente após o desembarço aduaneiro ou até mesmo quando do ingresso da mercadoria no estabelecimento adquirente, sequer foram realizadas e cujos valores, portanto, não são conhecidos.

Afirma que tais despesas, a exemplo de arqueamento, classificação vegetal, movimentação do trigo no porão do navio, estivas e fretes internos, são incorridas e conhecidas apenas após a emissão da nota fiscal de importação e ingresso no estabelecimento, o que, contudo não impede o contribuinte de lançá-las posteriormente, mediante emissão de nota fiscal de entrada e recolhimento do ICMS, na forma do protocolo ICMS 46/00 e do art. 125, VII, a do RICMS-BA.

Assevera que os lançamentos que ensejaram a autuação não foram intempestivos, pois se deram tão logo efetivada a despesa, conforme os documentos constantes dos autos (notas fiscais de fls. 303/306), que comprovam que as despesas referentes às compras e importações de janeiro e março de 2004 só chegaram ao conhecimento do sujeito passivo em 29 e 30 de março e 20 de abril de 2004.

Argumenta que, se tais despesas constam das notas fiscais de março e abril de 2004, quando efetivamente se tornaram conhecidas, o prazo para recolhimento do tributo deve se iniciar neste momento até o décimo dia do segundo mês subsequente há tais meses, findando-se, assim, em maio e junho de 2004, meses em que o contribuinte efetuou os recolhimentos.

Sobre a interpretação do art. 125, VII, "a", do RICMS/BA, entende que o prazo de recolhimento do ICMS devido nos termos do art. 506-A é até o décimo dia do segundo mês subsequente ao "*recebimento das despesas acessórias*" inerentes à aquisição do trigo em grãos.

Pede o Provimento do Recurso Voluntário, para julgar improcedente esse item, ou, alternativamente, caso a tese desenvolvida não seja acatada, pede a decretação da nulidade da exigência, ao argumento de que, embora o Auto de Infração indique que a autuação se deu pela intempestividade no recolhimento do tributo, os autuantes, ao lançarem os valores a serem recolhidos, apontaram valores atinentes ao próprio tributo, ou seja, constituíram créditos como se a suposta infração incorrida fosse o não recolhimento do ICMS e não a mera intempestividade no recolhimento do mesmo.

Seguindo a linha da nulidade, diz que a multa de 60% prevista no art. 42, VIII, da Lei nº 7.014/96, no caso dos autos, refere-se a 17% (percentual equivalente à alíquota do tributo) de R\$148.318,00 e R\$104.883,76, respectivamente, sem que tenha sido esclarecido no Auto de Infração de que forma tais bases de cálculo foram apuradas.

Prosegue, dizendo que a multa é incabível, a teor do art. 138, do CTN, uma vez que o imposto devido foi pago espontaneamente adimplido pelo contribuinte. Por fim, transcreve julgados que entende respaldar a sua tese.

INFRAÇÃO 2: Aduz, basicamente, que: a) houve mudança do enquadramento da infração, com prejuízo para o seu direito de defesa; b) a JJF concluiu que houve o recolhimento do tributo devido, porém intempestivamente, o que ensejaria apenas a exigência dos encargos moratórios, e não nova exigência de ICMS; c) o entendimento firmado pela JJF, quanto à compensação de créditos e débitos no conta corrente do sujeito passivo, subverte a ordem constitucional, inviabiliza o direito do contribuinte e desnatura o caráter não cumulativo do ICMS.

INFRAÇÃO 3: Após breve resumo do processo, o contribuinte assevera que o entendimento da Junta de Julgamento foi no sentido de que o recorrente não demonstrou, através da documentação apresentada, a existência das operações de financiamento junto a instituições financeiras, o que fez surgir a presunção de que os juros decorrentes das mesmas teriam revertido em favor do exportador; e que, portanto, sendo tais juros despesas inerentes à aquisição do trigo, devem compor a base de cálculo do ICMS.

Salienta que, segundo o princípio da verdade material, se a autoridade julgadora entende que não há documentos suficientes nos autos para apurar a verdade material, cabe-lhe promover diligências com tal desiderato, mas jamais extrair ilações e promover o lançamento do crédito tributário com base em presunções.

Diz que as operações que realizou para as compras do trigo no exterior e que deram origem ao Auto de Infração hostilizado não guardam qualquer relação com compras a prazo; ao revés, envolveram também operações diversas de financiamento junto a instituições financeiras que foram as reais favorecidas dos juros pagos pelo contribuinte.

Questiona: *"afinal, qual seria o sentido da participação de tais instituições nas operações de compra do trigo no estrangeiro senão a remuneração das mesmas com o referido encargo?"*

Assevera que os juros não integram o preço da mercadoria, mas sim o custo financeiro dos recursos liberados pela instituição financeira em favor do fornecedor.

Esclarece que realizou duas operações jurídicas distintas: a primeira, consistente na contratação da compra do trigo do exportador; a segunda, consistente na celebração de financiamento, com a interveniência da concessão de crédito de instituição financeira, com vistas a garantir a liquidez da operação ao exportador e obter acesso a linhas de crédito menos onerosos no exterior.

Assim, os juros incorridos na operação não têm como destinatário o exportador, mas sim a instituição financeira no exterior, que no caso efetivamente recebeu o pagamento, o que determinou a quitação do financiamento concedido.

Sustenta que tais fatos foram fartamente comprovados pelo recorrente, que apresentou em anexo a sua defesa as *commercial invoices* promovidas com a interveniência do *Bank of Nova Scotia* e Banco ABN AMRO REAL S/A., assim como declaração da própria instituição financeira referida afirmando que intermediou as importações, financiando as operações de importação e, ainda, os comprovantes de remessa dos valores atinentes aos juros à mencionada instituição.

Explica como se dá a operação de importação:

"De efeito, aplicando-se o exemplo acima esboçado e cuja compreensão é acessível aos mais leigos, ao caso em concreto sob discussão, temos que o recorrente adquire o trigo à vista do exportador, como a "Bunge" ou a Cargill", por exemplo, pelo valor "X", como consta inclusive na DI – Declaração de Importação e nas commercial invoices.

Para viabilizar a operação, uma vez que não possui estrutura suficiente para executar todo o processo de importação do trigo, o recorrente contrata uma empresa de "trading", no caso, a "Instidan S/A".

Referida empresa não é a compradora nem a vendedora do trigo – destaque-se inclusive que tal "trading" sequer possui capital, por isso mesmo solicita uma carta de crédito à Recorrente, pois é a garantia da instituição financeira – mas mera intermediária da negociação que ingressa na operação para auxiliar o recorrente no desembaraço da mercadoria. Saliente-se, a propósito, que a atuação das "tradings" no comércio exterior com tal finalidade é recorrente e de conhecimento de todos aqueles que atuam nessa seara.

Ao embarcar a mercadoria, a instituição financeira paga a quantia "X" ao exportador e passa a cobrar do recorrente o valor "X" que fora pago, acrescido dos juros decorrentes da concessão da carta de crédito.

Finalmente, após 360 dias do embarque, o recorrente efetua o pagamento da obrigação assumida com a instituição financeira estrangeira, efetuando a quitação do principal, equivalente ao valor do trigo em grão recebido pelo exportador, e dos juros remuneratórios do financiamento, recebidos pela instituição financeira".

Salienta que o cuidado na apreciação das provas que foram acostadas à impugnação, dentre elas os *"comprovantes do valor total das operações de importação junto à Instidan S.A. pelo preço de compra a prazo"*, deixam a irrefutável certeza de que há um financiamento disposto por uma instituição financeira, inclusive, sujeitos aos tributos de competência da União Federal.

Reitera seus argumentos defensivos com relação a cada documento de importação:

"As Commercial Invoices de ns. 1056/03, 1068/04, 1071/04, 1074/04, 1084/04, 1098/04 e 1099/04 foram promovidas com a interveniência financeira do banco canadense Bank of Nova Scotia, conforme fizeram prova os documentos arrolados no Anexo II de sua impugnação (docs. ns. 1,2,4,5,6,7,12 e 13).

Em tal anexo II, o recorrente arrolou um conjunto de documentos para cada uma das doze operações realizadas, na mesma organização e sequência empregadas pelos autuantes. No doc. n. 01 do anexo 01, a própria

instituição financeira declara que intermediou as referidas importações, financiando as operações da impugnante, ficando expresso que o r. banco pagou ao exportador o valor à vista, no ato da apresentação dos documentos e, aos 360 dias do embarque, recebeu o total do principal e juros do recorrente.

Além dos documentos sobreditos, constitui prova material irrefutável de que o Bank of Nova Scotia recebeu a totalidade dos juros, os swifts emitidos pela instituição financeira brasileira, que contratou o câmbio com o recorrente e remeteu os valores em moeda estrangeira ao exterior, documentação constante também no anexo II da impugnação.

Em tais documentos de transmissão eletrônica de fundos, padrão mundial para tais transações, fica evidenciado o titular das remessas. Dessa forma, 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, quando fica evidente que tais dispêndios financeiros são percebidos pela instituição financeira já arrolada.

É de se dar destaque ainda à Commercial Invoice n.1086/04. Referido documento deixa evidente a operação de financiamento da importação, posto que o recorrente firmou a contratação do financiamento através do contrato no.1904/05 junto ao Banco ABN AMRO REAL S.A., conforme consta no documento n. 08 acostado pelos próprios autuantes no anexo III do Auto de Infração. Em tal documento, que foi inclusive mencionado no acórdão, mas relegado para fins de exclusão da base de cálculo do ICMS, está expresso no item do preâmbulo V, bem como, no preâmbulo IV, que o recorrente pagou (o contrato já foi quitado) à referida instituição financeira, os juros referentes à operação financeira de financiamento.

Com base nesse documento, fica evidente que a ilação a que chegou a Junta de Julgamento é absolutamente equivocada, uma vez que o mesmo revela, sem sombra de dúvida, que o exportador recebeu tão somente o valor à vista e a instituição financeira recebeu os juros pelo lapso temporal de 360 dias transcorrido entre a data do embarque e a data da quitação da operação.

Quanto à operação promovida na importação relativa à commercial invoice n.1086/04, cabe destacar, como já também esclarecido na defesa, que a mesma difere das demais em face do recorrente ter contratado o financiamento junto a instituição financeira no Brasil. Posteriormente, a referida instituição financeira descontou no exterior, o título de crédito referível ao contrato celebrado no Brasil, acessando linha de crédito no exterior, usualmente disposta para operações como esta, tendo em vista a grande diferença entre os juros praticados no comércio internacional e aqueles praticados nas operações bancárias nacionais.

Finalmente, em relação às operações representadas pelos commercial invoices ns. 1062/03, 1091/04, 1092/04 e 1093/04, todas financiadas no exterior através do Banco ABN AMRO BANK, em Montevideu, Uruguai, o recorrente apresentou os documentos constantes do anexo II de sua impugnação (docs. 3, 9,10 e 11), nos quais restaram provadas as operações financeiras de financiamento das respectivas importações".

Com esses argumentos, diz não haver base legal para fundamentar a cobrança do ICMS sobre os juros pagos à instituição financeira no exterior, devendo ser desconstituído o lançamento ora tratado.

Refuta a interpretação conferida pela Junta de Julgamento Fiscal ao RICMS/97, no sentido de que os juros devem ser incluídos na base de cálculo do tributo, por entender que as despesas de juros são ulteriores ao ingresso do trigo em grão, inclusive, incertas, pois é possível ao contratante do crédito o pagamento antecipado do mesmo elidindo ou reduzindo tal circunstância a incidência dos juros. Logo, entende que a referida rubrica não pode compor a base de cálculo do tributo, nos termos do §1º, da Cláusula Segunda, do Protocolo ICMS 46/00, e dos arts. 58 e 506-A, §2º, I, do RICMS.

Reitera que os juros incorridos no financiamento do trigo em grão nitidamente não fazem parte do valor da operação, visto que sequer são pagos ao exportador do trigo, ou seja, não compõem o valor da mercadoria quando nacionalizada.

Cita entendimentos doutrinários e jurisprudenciais sobre a incidência de ICMS sobre juros de financiamento, formulando, ao final, os seguintes pedidos:

- a) *seja reconhecida a inexistência da infração capitulada no item 1 do Auto de Infração, considerando-se não ter havido recolhimento intempestivo do tributo incidente sobre as despesas acessórias incidentes sobre as compras e importações realizadas pelo recorrente;*
- b) *em caso de não acolhimento da tese acima exposta, seja reconhecida a nulidade da multa aplicada, em virtude da constituição dos créditos lançados no item 1 como se a suposta infração incorrida fosse o não recolhimento do ICMS e não a mera intempestividade no recolhimento do mesmo, assim como em decorrência da aplicação ilegal da sanção, posto se tratar de denúncia espontânea, como bem reconhecido no acórdão recorrido;*

- c) finalmente, caso mantida a infração indicada no item 1, sejam lançados tão somente os juros de mora decorrentes do recolhimento intempestivo do tributo;
- d) no que pertine à infração 2, seja reconhecida a inexistência da mesma, posto que demonstrado que o recolhimento do tributo foi efetuado antes mesmo de seu fato gerador, em decorrência da apuração, pelo recorrente, de créditos tributários a serem compensados;
- e) não reconhecida a inexistência da infração, declare-se a nulidade do auto nesse tocante, em face da errônea capituloação legal da infração, uma vez que não obstante tenha o recorrente sido autuado pelo não recolhimento do tributo, reconheceu a Junta de Julgamento que o fundamento da autuação se deu, na verdade, pelo recolhimento intempestivo, o que também não ocorreu;
- f) em caso de manutenção do lançamento contido no item 2 do Auto de Infração, defira essa Corte a compensação dos créditos apurados pelo recorrente e não impugnados pelo Fisco Estadual, como já deferido pela 1^a instância, afastando-se, desde já, a cobrança de juros ou multa moratória em decorrência do suposto lançamento intempestivo das despesas acessórias atinentes ao item em questão, face a existência de saldo credor em favor do recorrente, fato que por si só demonstra a inexistência de intempestividade;
- g) o item 3 do Auto de Infração hostilizado seja reconhecido nulo por fundamentar-se em presunções não comprovadas pela autoridade fiscal; e, em não admitida tal tese, seja julgado insubstancial, posto que demonstrada a existência de duas operações distintas realizadas pelo recorrente, dentre elas uma operação de financiamento, sobre a qual não há a incidência de ICMS, posto que os juros dela decorrentes revertem em favor de instituição financeira e não do fornecedor/exportador das mercadorias adquiridas, assim como em face da não incidência do ICMS sobre juros pagos a instituição financeira, posto que não se configuram como despesas acessórias da importação, vez que são pagos após o ingresso da mercadoria no estabelecimento do adquirente.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 1.207/1.208, sugere que os autos sejam encaminhados à ASTEC para, num primeiro momento, “averiguar se existem elementos probatórios suficientes para comprovar a efetiva realização de duas operações distintas pelo recorrente (compra e financiamento), haja vista as comercial invoices promovidas com a interveniência dos Bancos – Bank of Nova Scotia, Banco ABN AMRO REAL S.A. – e os comprovantes de remessa dos valores atinentes a juros para instituição financeira”.

Num segundo momento, em havendo provas suficientes da realização de duas operações distintas, pede a PGE/PROFIS que a ASTEC elabore novo demonstrativo de débito excluindo as operações cujos pagamentos se deram por meio de empréstimo obtido pelo autuado junto a bancos.

O pedido de diligência foi indeferido, por maioria de votos, por esta Câmara de Julgamento Fiscal (fls. 1.209/1.210), sob o fundamento de que os elementos constantes desse processo administrativo, especialmente as cópias dos contratos de câmbio, dos documentos de importação e dos demais documentos relativos às operações de aquisição do trigo, são suficientes para se elucidar a matéria na qual reside a dúvida apresentada.

Às fls. 1.212/1.213, foram anexados extratos de pagamento da infração 2, desta autuação, por parte do sujeito passivo.

A PGE/PROFIS, no Parecer conclusivo de fls. 1.214/1.217, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, argumentando:

- a) INFRAÇÃO 1 - o contribuinte não contestou os números apurados no cálculo das despesas acessórias e o art. 125, VII, "a", do RICMS, é claro ao estabelecer que o prazo para recolhimento da antecipação tributária é até o décimo dia do segundo mês subsequente ao mês do recebimento da mercadoria, sendo o destinatário ou adquirente industrial moageiro. Diz que ficou comprovado nos autos que as mercadorias ingressaram no estabelecimento autuado em janeiro e março de 2004 e, portanto, nenhuma censura merece a Decisão recorrida.
- b) INFRAÇÃO 2 - diz que a alteração na descrição do núcleo fiscal não ocasionou prejuízo à recorrente, porquanto ela compreendeu o cerne da infração e exerceu na plenitude o seu direito à ampla defesa, consagrado no Texto Maior. No mérito, diz que a pretensão recursal não encontra respaldo no ordenamento jurídico, em razão do teor do art. 125, VII, "a", do RICMS.

c) INFRAÇÃO 3 - Comunga do entendimento de que, em face da ausência de elementos probatórios acerca da existência de duas operações autônomas (compra e venda de mercadoria e contrato de financiamento junto a instituições financeiras no exterior), a Decisão deverá ser mantida, cabendo, portanto, a incidência do ICMS sobre os juros.

VOTO

Inicialmente, considerando que o sujeito passivo efetuou o pagamento integral do imposto lançado na infração 2, desta autuação, conforme atestam os documentos de fls. 1.212/1.213 e 1.224/1.225, julgo prejudicado o Recurso Voluntário quanto a este item, pois, a toda evidência, o adimplemento da exigência fiscal é ato incompatível com o intuito de recorrer e representa a desistência tácita ao apelo ofertado.

Passo, *incontinenti*, à análise das infrações 1 e 3, também objeto de Recurso Voluntário:

INFRAÇÃO 1: Cuida da 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.

Não prospera a arguição de nulidade feita pelo sujeito passivo em sua peça recursal, pois, ao revés do quanto sustenta, esse item trata, exclusivamente, da exigência dos acréscimos moratórios decorrentes do atraso no recolhimento de parte do imposto devido a título de antecipação tributária, nas importações de trigo em grãos, conforme consta, de modo expresso, do título da infração, da descrição fática feita pelos autuantes e, mais ainda, do demonstrativo de fl. 49, intitulado "*ACRÉSCIMOS TRIBUTÁRIOS DEVIDOS EM RAZÃO DO RECOLHIMENTO FORA DO PRAZO DO ICMS CONSIGNADO NAS NOTAS FISCAIS COMPLEMENTARES REFERENTES ÀS IMPORTAÇÕES DE JANEIRO E MARÇO DE 2004*".

Da análise de tal demonstrativo, percebe-se que os autuantes fizeram incidir sobre o valor lançado com atraso, através das notas fiscais de fls. 303/306, juros moratórios e taxa Selic, alcançando o valor de encargos devido pelo sujeito passivo e efetivamente lançado no Auto de Infração. O fato de constar na autuação uma alíquota de 17% sobre uma base de cálculo não desnatura o objeto do lançamento de ofício, uma vez que se trata exclusivamente de metodologia exigida pelo Sistema Emissor de Autos de Infração da SEFAZ/BA.

Também não prospera a pretensão de ver afastada a incidência da multa prevista no art. 42, VIII, da Lei nº 7.014/96 (60% do valor dos acréscimos tributários que não forem pagos com o imposto, em caso de recolhimento intempestivo, porém espontâneo), pois o art. 138, do CTN, que trata da denúncia espontânea, é expresso ao gizar que o afastamento das penalidades está condicionado ao pagamento do tributo e dos juros de mora, o que, como visto, não aconteceu no caso em exame, pela própria descrição da infração atribuída ao sujeito passivo.

Ademais, cumpre esclarecer que a multa de 60%, nesse caso, está a incidir apenas sobre o montante dos acréscimos moratórios devidos pelo sujeito passivo em virtude do lançamento intempestivo do imposto, e não sobre o valor do ICMS que foi pago a tempo e a modo, ficando, assim, afastada a ilegalidade apontada pelo contribuinte, em sua peça recursal.

Quanto ao mérito, o art. 125, VII, a, do RICMS, estabelece que o imposto será recolhido por antecipação, pelo próprio contribuinte ou pelo responsável solidário, tratando-se do recebimento de trigo em grãos, até o décimo dia do segundo mês subsequente ao mês do recebimento, sendo o destinatário ou adquirente industrial moageiro.

Segundo informação fiscal prestada pelos autuantes (fls. 993/995), os registros feitos pelo sujeito passivo no mapa de controle de estoques e no livro de Inventário evidenciam que o trigo em grãos adquirido por intermédio dos documentos de importação de fls. 200 e 208, ingressaram no estabelecimento autuado nos meses de janeiro e março de 2004. Tal afirmação não foi impugnada pelo sujeito passivo, nem foi comprovado o contrário.

Na verdade, a tese do contribuinte é no sentido de que as notas fiscais de fls. 303/306 referem-se a despesas acessórias que só chegaram a seu conhecimento nos meses de março e abril de 2004. A

argumentação recursal, em tese, é dotada de certa razoabilidade, pois não poderia o contribuinte ser penalizado pela falta de especificação das despesas pelas repartições portuárias, por exemplo.

Contudo, é do sujeito passivo o ônus de comprovar o atraso quanto à obtenção dos dados das despesas acessórias à importação, o que não aconteceu no presente caso, em que o contribuinte se limita a afirmar que só tomou conhecimento dessas despesas em março e abril de 2004, mas não traz nenhum documento para demonstrar a veracidade de sua alegação.

Diante desse cenário, é forçoso concluir pela manutenção da Decisão de primeira instância administrativa, uma vez que, restando incontrovertido o ingresso da mercadoria importada no estabelecimento autuado nos meses de janeiro e março de 2004, cabia ao contribuinte, nos termos do art. 125, VII, a, do RICMS, efetuar o recolhimento integral da antecipação tributária até o dia 10 de março e 10 de maio, respectivamente. Assim não agindo, autorizou a cobrança dos acréscimos moratórios, tal como lançado no item 01.

INFRAÇÃO 3: Consoante relatado, o imposto lançado nesse item decorre do recolhimento a menos do ICMS antecipação tributária incidente sobre operações de importação de trigo em grãos ocorridas no período de novembro de 2003 a dezembro de 2004. Segundo os autuantes, o sujeito passivo emitiu a nota fiscal de entrada das mercadorias importadas levando em consideração o seu preço à vista (valor consignado na "*comercial invoice*"), deixando de incluir os juros debitados à empresa em razão de se tratar de uma operação a prazo - 360 dias (valor consignado na "*debit note*").

Antes de adentrar ao exame do caso concreto, é importante fixar uma premissa. De acordo com o julgamento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial nº 1106462/SP, proferido já dentro da sistemática dos recursos repetitivos (art. 543-C, do Código de Processo Civil), a venda financiada, marcada pela realização de uma operação de financiamento conjugada à operação de compra e venda de mercadoria, deve ter, para fins de tributação do ICMS, tratamento distinto da venda a prazo, negócio jurídico único em que o vendedor acrescenta um valor pelo prazo dado para o pagamento. Enquanto na venda a prazo todo o montante pago pelo comprador compõe a base de cálculo do ICMS, na venda financiada os encargos financeiros estão fora do âmbito de incidência de tal tributo.

Veja-se, a propósito, a ementa do referido julgado:

"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. ICMS. ENCARGOS DECORRENTES DE FINANCIAMENTO. SÚMULA 237 DO STJ. ENCARGOS DECORRENTES DE "VENDA A PRAZO" PROPRIAMENTE DITA. INCIDÊNCIA. BASE DE CÁLCULO. VALOR TOTAL DA VENDA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356 DO C. STF."

1. A "venda financiada" e a "venda a prazo" são figuras distintas para o fim de encerrar a base de cálculo de incidência do ICMS, sendo certo que, sobre a venda a prazo, que ocorre sem a intermediação de instituição financeira, incide ICMS.

2. A "venda a prazo" revela modalidade de negócio jurídico único, cognominado compra e venda, no qual o vendedor oferece ao comprador o pagamento parcelado do produto, acrescendo-lhe um plus ao preço final, razão pela qual o valor desta operação integra a base de cálculo do ICMS, na qual se incorpora, assim, o preço "normal" da mercadoria (preço de venda à vista) e o acréscimo decorrente do parcelamento. (Precedentes desta Corte e do Eg. STF: AgR no RE nº 228.242/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, DJ de 22/10/2004; REsp 1087230/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/06/2009, DJe 20/08/2009; AgRg no REsp 480.275/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, SEGUNDA TURMA, julgado em 08/04/2008, DJe 04/03/2009; AgRg no REsp 743.717/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/03/2008, DJe 18/03/2008; EREsp 215.849/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11/06/2008, DJe 12/08/2008; AgRg no REsp 848.723/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/10/2008, DJe 10/11/2008; REsp nº. 677.870/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 28/02/05).

3. A venda financiada, ao revés, 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, em que há a intermediação de instituição financeira, aplicando-se-lhe o enunciado da Súmula 237 do STJ: "Nas operações com cartão de crédito, os encargos relativos ao financiamento não são considerados no cálculo do ICMS."

4. In casu, dessume-se do voto condutor do aresto recorrido hipótese de venda a prazo, em que o financiamento foi feito pelo próprio vendedor, razão pela qual a base de cálculo do ICMS é o valor total da venda.

5. A questão relativa à inaplicabilidade do art. 166 do CTN ao caso *sub judice* resta prejudicada, em face da incidência do ICMS sobre as vendas a prazo.

6. O requisito do prequestionamento é indispensável, por isso que inviável a apreciação, em sede de Recurso especial, de matéria sobre a qual não se pronunciou o Tribunal de origem, incidindo, por analogia, o óbice das Súmulas 282 e 356 do STF. (Precedentes: AgRg no Ag 1085297/RR, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEXTA TURMA, julgado em 19/03/2009, DJe 06/04/2009; REsp 1036656/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/03/2009, DJe 06/04/2009; REsp 771.105/PE, Rel. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/03/2006, DJ 08/05/2006; AgRg nos EREsp 471.107/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/09/2004, DJ 25/10/2004)

7. In casu, o art. 97, I e IV, do CTN não foi objeto de análise pelo acórdão recorrido, não se manifestando o Tribunal a quo sequer em sede de embargos declaratórios, razão pela qual impõe-se óbice intransponível ao conhecimento do Recurso quanto ao aludido dispositivo.

8. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. Proposição de verbete sumular." (STJ, REsp 1106462, Relator Ministro Luiz Fux, 1a. Seção).

Assim, ao revés do entendimento esposado pela Junta de Julgamento Fiscal, os arts. 58, I, e 506-A, §2º, I, do RICMS, não autorizam, em qualquer hipótese, a inclusão dos juros cobrados do sujeito passivo na base de cálculo do ICMS. Essa inclusão só será legítima se estivermos diante de uma venda a prazo, com parcelamento oferecido pelo próprio vendedor sem a intermediação de qualquer outra pessoa jurídica. Havendo venda financiada, com intermediação de um agente financiador, não é possível incluir o valor dos encargos financeiros na base de cálculo do ICMS.

No caso em análise, um primeiro documento chama a atenção de todos quantos tiverem acesso aos autos. Refiro-me à declaração de fl. 779, firmada pelo Gerente Sênior de Relacionamento do Scotiabank e devidamente autenticada, onde está expressamente consignado:

"Vimos através da presente, declarar, a quem possa interessar, que esta instituição financeira agiu como agente negociador das cartas de crédito abaixo referenciadas, emitidas pelo Banco Bradesco S/A, Banco Itaú S/A e União de Bancos Brasileiros S/A com o objetivo de garantir as operações de importação de trigo em grão promovida por esta Companhia.

Nas citadas operações, esta instituição financeira financiou as operações de importação de M. Dias Branco, promovendo a quitação à vista das cambiais a nós apresentadas pelos exportadores, por ocasião de cada embarque, recebendo de M. Dias Branco, na data constante nas cartas de crédito, o valor principal do crédito documentário acrescido dos respectivos juros".

Cumpre salientar que o referido *Bank of Nova Scócia* consta como banco avisador nos "Contratos de Abertura de Crédito Documentário para Importação de Mercadorias" firmados pelo sujeito passivo e pelas instituições financeiras nacionais, a exemplo dos instrumentos de fls. 783/787, 816/822 e 834/840.

Consta, ainda, dos autos, os documentos emitidos pela *Instidan S/A*, que é uma *Trade Company*, espécie de empresa especializada na intermediação de operações no âmbito do comércio internacional, com conhecimento aprofundado dos procedimentos comerciais, dos mercados e suas características, dos riscos comerciais e fiscais, dos procedimentos necessários à contratação de transporte e de seguro, das formas de pagamento e, principalmente, dos financiamentos disponíveis.

Pois bem. Há nos autos, basicamente, duas espécies de documentos emitidos pela Instidan. O primeiro, denominado "DESCRIPTION OF GOODS" (Descrição das Mercadorias), é uma fatura comercial onde consta toda a descrição das mercadorias importadas pelo contribuinte, inclusive o preço, em dólares americanos. O segundo documento, denominado "DEBIT NOTE" (Nota de Débito), faz referência à fatura comercial principal e consigna um débito relativo ao financiamento do pagamento constante da fatura principal, indicando, inclusive, a taxa de juros que está incidindo (p.ex.: DEBIT NOTE FOR INTERESTS ON OUR INVOICE 1071/04 DATED 15/JANUARY/2004 FOR USD 3.445.475,00 FOR 360 DAYS AT THE RATE OF 6,0 PCT PER YEAR - fl. 98).

A fatura principal (onde, segundo o autuante, consta o valor da mercadoria à vista) é adimplida através de um "Contrato de Câmbio Tipo 2 - Importação", no qual é indicada como forma de

entrega da moeda estrangeira "15 - CARTA DE CRÉDITO - A PRAZO" e como natureza da operação "IMPORTAÇÃO GERAL" (p. ex.: fl. 94).

A fatura da Nota de Débito, por seu turno, é adimplida através de "Contrato de Câmbio Tipo 4 - Transferências Financeiras para o Exterior", possui a mesma forma de entrega da moeda exterior da fatura principal e tem a seguinte natureza da operação: "REND. CAP. - JUROS FINANC. IMPORT-OUTROS-CURTO PRAZO" (p. ex.: fl. 99).

A documentação que está nos autos, portanto, revela que as importações realizadas pelo contribuinte contam com o intermédio de uma Trade Company, que, obviamente, não se confunde com o produtor do trigo em grãos e real exportador, até porque o produto está sendo adquirido da Argentina e a *Instidan* fica sediada em Montevidéu.

Revela, ainda, que todas as operações são realizadas mediante a abertura de um crédito documentário no exterior, através de contrato firmado pelo sujeito passivo com uma instituição financeira nacional. Esse crédito, por sua vez, possui o aval de uma instituição financeira internacional, o *Bank of Nova Scocia*, no exemplo dado anteriormente, que faz o pagamento, à vista, do valor ajustado para a compra e venda da mercadoria importada (trigo em grãos). O valor dos juros é pago pelo contribuinte através de uma operação de financiamento autônoma, tanto que gera uma fatura específica (DEBIT NOTE), dissociada da fatura principal, e um contrato de câmbio também específico, com natureza de operação bastante reveladora: "REND. CAP. - JUROS FINANC. IMPORT-OUTROS-CURTO PRAZO".

Nesse contexto, fica mais do que evidente que estamos diante de uma venda financiada e, sendo assim, não se pode exigir que o contribuinte insira na base de cálculo do ICMS devido os encargos financeiros decorrentes da operação de financiamento, pelo que se revela insubstancial a infração 3, da presente autuação.

INFRAÇÃO 4: Não merece censura a Decisão de primeira instância que julgou nula a presente infração, uma vez que ficou demonstrado que os autuantes utilizaram o preço constante do Registro de Inventário para compor a base de cálculo do ICMS antecipação tributária. Tal procedimento é incorreto, não apenas porque o preço constante do livro de Registro de Inventário pode derivar da movimentação de outras aquisições, mas, sobretudo porque nele já está inserido o ICMS-ST.

Assim, é evidente que o procedimento adotado pelos autuantes representa violação aos arts. 58 e 506-A, do RICMS, a seguir transcritos:

"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 desembarço 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;".

"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;

II - às operações promovidas pelos estabelecimentos industriais de panificação, massas alimentícias, biscoitos e bolachas, com produtos elaborados com farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo objeto da antecipação tributária de que cuida o inciso anterior.

(...)

§ 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);

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

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão de Primeira Instância e julgar IMPROCEDENTE a infração descrita no item 3, desta autuação, conforme demonstrativo abaixo, devendo ser homologados os valores já recolhidos:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO								
Seq.	Infr.	D. Ocorrência	D. Vencimento	Alíq. (%)	Vlr. Histórico	Vlr. Débito-JJF	Vlr. Débito-CJF	Multa %
1	1	10/05/2004	10/05/2004	17	25.214,19	25.214,19	25.214,19	60
2	1	10/06/2004	10/06/2004	17	17.830,24	17.830,24	17.830,24	60
3	2	30/04/2004	10/06/2004	17	493.340,53	493.340,53	493.340,53	60
4	2	31/07/2004	10/09/2004	17	396.407,66	396.407,66	396.407,66	60
5	3	<i>30/11/2003</i>	<i>10/01/2004</i>	<i>17</i>	<i>202.483,47</i>	<i>202.483,47</i>	<i>0,00</i>	<i>60</i>
6	3	<i>31/12/2003</i>	<i>10/02/2004</i>	<i>17</i>	<i>97.878,38</i>	<i>97.878,38</i>	<i>0,00</i>	<i>60</i>
7	3	<i>31/01/2004</i>	<i>10/03/2004</i>	<i>17</i>	<i>335.233,32</i>	<i>335.233,32</i>	<i>0,00</i>	<i>60</i>
8	3	<i>31/03/2004</i>	<i>10/05/2004</i>	<i>17</i>	<i>189.747,74</i>	<i>189.747,74</i>	<i>0,00</i>	<i>60</i>
9	3	<i>31/07/2004</i>	<i>10/09/2004</i>	<i>17</i>	<i>655.855,70</i>	<i>655.855,69</i>	<i>0,00</i>	<i>60</i>
10	3	<i>31/10/2004</i>	<i>31/12/2004</i>	<i>17</i>	<i>411.626,90</i>	<i>411.626,90</i>	<i>0,00</i>	<i>60</i>
11	3	<i>31/12/2004</i>	<i>10/02/2005</i>	<i>17</i>	<i>282.633,34</i>	<i>282.633,34</i>	<i>0,00</i>	<i>60</i>
12	4	30/11/2003	10/01/2004	17	748.882,03	0,00	0,00	60
13	4	31/12/2003	10/02/2004	17	403.352,55	0,00	0,00	60
14	4	31/01/2004	10/03/2004	17	1.493.944,24	0,00	0,00	60
15	4	31/03/2004	10/05/2004	17	2.230.217,71	0,00	0,00	60
16	4	30/04/2004	10/06/2004	17	497.373,10	0,00	0,00	60
17	4	31/07/2004	10/09/2004	17	1.572.546,58	0,00	0,00	60
18	4	31/10/2004	10/12/2004	17	1.146.104,35	0,00	0,00	60
19	4	31/12/2004	10/02/2005	17	762.542,25	0,00	0,00	60
TOTAL					11.963.214,28	3.108.251,46	932.792,62	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interpuesto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e 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 (GRANDE MOINHO ARATU)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$889.748,19, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “a” e “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$43.044,43, referente aos acréscimos moratórios não recolhidos no percentual de 60%, prevista no inciso, VIII, do mesmo dispositivo, com os acréscimos moratórios previsto na Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de setembro de 2011.

FABIO DE ANDRADE MOURA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS