

**A. I. Nº** - 293873.1012/09-2  
**AUTUADO** - RC MOREIRA COMERCIAL LTDA.  
**AUTUANTES** - RITA DE CÁSSIA BITTENCOURT NÉRI  
**ORIGEM** - INFAZ FEIRA DE SANTANA  
**INTERNET** - 30/08/2011

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0189-03/10**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FARINHA DE TRIGO E TRIGO EM GRÃOS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Tendo em vista a inexistência de Convênio que preveja a retenção do imposto pelo remetente, de acordo com a Portaria nº 114/04, é devido, pelo adquirente da mercadoria neste Estado, o pagamento do imposto por antecipação, conforme artigo 506-A do RICMS/BA. Auto de Infração **PROCEDENTE**. 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 – PAFs 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 do tributo cumulado com a aplicação da multa por infração, quando não deveria ter adotado esta rotina fiscal, uma vez que o presente caso não é relativo a mercadoria desacompanhada de documentário fiscal ou 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. Que com relação à alegação defensiva quanto a que foi utilizado o valor da farinha de trigo especial, assinala que foi considerado o valor da farinha de trigo comum, conforme tabela constante na Instrução 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 JJF 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.

Às fls. 394 a 398 foi proferido o Acórdão JFJ nº 0339-03/10 no qual, por unanimidade, o Auto de Infração foi julgado nulo pelas razões elencadas às fls. 397 e 398 dos autos, encaminhando o processo em Recurso de Ofício para análise em segunda instância.

À fl. 408 a autuante pronunciou-se relatando que esta 3ª Junta julgara nulo o Auto de Infração porque teria entendido que a ação fiscal ter-se-ia dado na fiscalização ao trânsito de mercadorias mas que isto não teria ocorrido, uma vez que foi realizada uma ação fiscal no estabelecimento do autuado, em cumprimento a uma Ordem de Serviço – OS expedida pela INFAZ Feira de Santana. Que, para provar o alegado, ela, autuante, acostara à fl. 05 dos autos um Termo de Início de Fiscalização.

Que por equívoco dela, autuante, não fora anexado aos autos um Termo de Intimação para Apresentação de livros e documentos fiscais datado de 14/07/2009, tendo sido solicitado, naquele documento, que o contribuinte apresentasse livros e documentos fisco-contábeis e Documentos de Arrecadação Estadual – DAES provando que o sujeito passivo houvera efetuado o recolhimento do imposto lançado no Auto de Infração ora em lide. Que assim ela, Auditora Fiscal, naquele momento anexava ao processo o referido Termo de Intimação. Conclui pedindo pela reforma da decisão de primeira instância, julgando-se assim procedente o Auto de Infração.

A representante do Fisco acosta, à fl. 409, cópia de Termo de Intimação para Apresentação de livros e documentos fiscais com data de ciência do sujeito passivo em 14/07/2009.

Às fls. 414 a 417 foi prolatado o Acórdão CJF nº 0185-11/11 no qual foi julgada nula a decisão de primeira instância, deliberado o seu retorno à primeira instância para nova decisão.

## 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.

A especificação das mercadorias objeto da ação fiscal consta nos demonstrativos fiscais de fls. 08 a 11 dos autos deste processo, conforme exposto no Relatório que antecede este voto.

Após detalhado exame de toda a documentação constante dos autos, esta 3ª Junta, 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 JFJ converteu, em pauta suplementar, o PAF em diligência para que a INFAZ de origem 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. A diligência foi cumprida, e devidamente sanada aquela irregularidade.

Após proferido e publicado o Acórdão JFJ nº 0339-03/10 no qual, por unanimidade, o Auto de Infração foi julgado nulo pelas razões elencadas à fl. 397 e 398 dos autos, à fl. 408 a autuante pronunciou-se relatando que fora realizada uma ação fiscal no estabelecimento do autuado e que,

para provar esta alegação, ela, autuante, acostara à fl. 05 dos autos um Termo de Início de Fiscalização. Observo que tal termo de Início de Fiscalização não contém a assinatura do contribuinte, nem de seus representantes legais, pelo que não comprova que o contribuinte fora cientificado de que estava sofrendo nova ação fiscal.

Contudo, após já proferido o Acórdão JJF nº 0014-03/11, a representante do Fisco anexou, a este processo, documento antes não mencionado pelo Fisco, e nem pelo contribuinte nos autos deste PAF, e que consiste no Termo de Intimação para Apresentação de livros e documentos fiscais com data de ciência do sujeito passivo em 14/07/2009, acostado à fl. 409.

Com o mencionado Termo de Intimação à fl. 409, fica documentado o início da ação fiscal e sua cientificação ao contribuinte, nos termos do artigo 26, inciso III, do RPAF/99, comprovando que neste aspecto esta formalidade essencial do lançamento foi devidamente cumprida. Fica assim comprovado, também, que a fiscalização realizou uma nova auditoria no estabelecimento, utilizando os dados dos documentos e livros fisco-contábeis da empresa.

Consta, no voto proferido às fls. 417 e 418, objeto do Acórdão CJF nº 0185-11/11, com decisão unânime, às fls. 414 a 418 dos autos deste processo:

*“Às fls. 08 a 11, a agente fiscal elaborou diversos demonstrativos (um para cada Auto de Infração julgado nulo), relacionando as notas fiscais, o tipo de mercadoria vendida ao autuado e entrada em seu estabelecimento (farinha de trigo ou trigo em grãos), a quantidade, o preço unitário, o valor do frete (quando foi localizado o Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas – CTRC), a MVA correspondente à mercadoria ou a pauta fiscal (a depender se foi trigo em grãos ou farinha de trigo), a base de cálculo da antecipação tributária e o ICMS correspondente, à alíquota de 17%. Do valor encontrado, deduziu o valor destacado na nota fiscal e no CTRC (como crédito) e o valor do ICMS recolhido pela empresa (de acordo com o DAE), apurando, finalmente, o débito a recolher.*

*Para formar meu convencimento, examinei todos os elementos apresentados nos autos, chegando à conclusão de que os documentos fiscais de simples remessa e de remessa para industrialização somente foram acostados pela autuante para melhor esclarecimento dos fatos, porém, em nenhum momento, foram usados para calcular o imposto lançado neste Auto de Infração.*

*Para melhor entendimento do trabalho fiscal, convém trazer os cálculos relativos ao Auto de Infração nº 269130.1004/05-9 (fls. 08 e 80 a 131), que foi refeito por ter sido julgado nulo:*

*Verifiquei que foi cobrado, na presente autuação, o ICMS no montante de R\$2.125,97, no mês de outubro de 2005, concernente à nota fiscal de produtor estabelecido no Paraná, nº 45306, emitida em 07/10/2005 (fl. 85), e destinada (por venda) ao contribuinte autuado. Consta, na referida nota fiscal, que foram vendidos ao recorrido 42.860 quilos de trigo em grãos ao preço total de R\$13.286,60, tendo sido destacado o imposto no valor de R\$930,06.*

*A autuante, então, acresceu ao valor da nota fiscal a MVA de 94,12% (relativa a trigo em grãos, segundo o artigo 506-A do RICMS/97), perfazendo uma base de cálculo de R\$25.791,95. Calculou o ICMS (17%) no montante de R\$4.384,63 e deduziu o crédito de R\$930,06 (imposto destacado na nota fiscal) e o ICMS recolhido no valor de R\$1.328,60. No final, apurou um valor a recolher de R\$2.125,97, que foi lançado na infração 2 do Auto de Infração (fato gerador de 31/10/05).*

*Assim, pode-se perceber que o trabalho fiscal encontra-se perfeitamente demonstrado e o imposto foi apurado de acordo com a legislação vigente, não havendo que se falar em nulidade “por incerteza” na autuação.*

*A alegação trazida pelo recorrido na impugnação, de que a fiscalização está exigindo o tributo antes da entrada em seu estabelecimento é impertinente, uma vez que a ação fiscal foi levada a efeito pela fiscalização de estabelecimentos, após a expedição de Ordem de Serviço para tal mister e a falha processual detectada pela Junta de Julgamento Fiscal – falta de assinatura dos papéis de trabalho e não entrega dos demonstrativos e documentos ao contribuinte foi devidamente saneada por meio de diligência, reabrindo-se o prazo de defesa do qual não se utilizou o contribuinte para se manifestar (fls. 391 a 393).”*

Assim, tendo sido examinada em segunda instância, segundo consta no voto ora transcrito, a totalidade do teor dos documentos que embasam, no mérito, a ação fiscal em lide, e tendo sido verificado, pela Câmara de Julgamento Fiscal, que os cálculos do Fisco foram realizados de forma correta, embora atinentes a mercadorias diversas, voto pela procedência da autuação.

Auto de Infração PROCEDENTE.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **nº 293873.1012/09-2**, lavrado contra **RC MOREIRA COMERCIAL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$29.904,44**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de agosto de 2011

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR