

PROCESSO	- A. I. N° 269136.0006/22-4
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL E MOINHO CANUELAS S/A.
RECORRIDOS	- MOINHO CANUELAS S/A. E FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE PFÍCIO E VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF n° 0030-05/23-VD
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 15.05.2025

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0087-11/25-VD

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO. OPERAÇÕES DE ENTRADA, POR IMPORTAÇÃO. TRIGO EM GRÃOS. De acordo com a jurisprudência do STF (RHC 163.334), a caracterização do crime de apropriação indébita depende da demonstração da contumácia, o que não é o caso. Mantida a decisão de piso que reenquadrou a multa. A decretação da falência, por si só, não afasta os juros e multas tributárias, que constam do rol de créditos concursais. Entretanto, é do juízo falimentar a competência para decidir sobre a arrecadação dos bens, a realização do ativo e o pagamento aos credores, momento em que é possível aferir se os ativos apurados são suficientes para pagar os credores subordinados, conforme art. 124 da Lei n° 11.101/2005. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Tratam-se de Recursos Voluntário e de Ofício interpostos em face do Acórdão n° 0030-05/23-VD proferido pela 5ª JJF deste CONSEF, julgando Procedente em Parte o Auto de Infração lavrado em 30/09/2022 no valor histórico de R\$ 5.948.326,46, abordando a seguinte infração:

Infração 01 – 008.026.001 – Deixou de recolher ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado.

Após instrução processual foi proferida a seguinte decisão:

VOTO

O Auto de Infração em lide é composto de uma única imputação fiscal, conforme foi detalhadamente exposto no Relatório, parte integrante e inseparável do presente Acórdão.

A irresignação empresarial concentra-se exclusivamente no percentual da multa lançada no Auto de Infração, fixada em 100% do valor imposto não recolhido pelo contribuinte nas operações levadas a registro na escrita fiscal. Sustenta a defesa que aplicação de multa nesse patamar possui nítido efeito confiscatório, incorrendo em violação ao art. 150, inc. IV da Constituição Federal, além de dificultar a empresa a dar seguimento ao seu processo de Recuperação Judicial, com prejuízos para todos os credores, inclusive o fisco.

O fundamento exposto pelo sujeito passivo para o abrandamento da penalidade pecuniária, centrado na inconstitucionalidade da norma legal não pode ser acolhido na instância administrativa. Há vedação expressa nesse sentido, no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia, Decreto n° 7.629/99, no art. 167, incisos I e III:

Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade;

(...)

III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Na mesma diretriva, a Lei Estadual n° 3.956/1981, instituidora do Código Tributário baiano, no art. 125, incisos I e III, “verbis”:

Art. 125. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de inconstitucionalidade;

(...)

III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Porém, não obstante as vedações acima expressas, vislumbro no caso em exame a possibilidade de redução da penalidade sob outro fundamento de direito, relacionado ao erro de enquadramento do fato tributário pela autoridade fiscal.

De acordo com os Demonstrativos elaborados pela fiscalização e o próprio descriptivo do Auto de Infração, a cobrança do ICMS se deu a título de antecipação tributária, nas operações de entradas por importação de Trigo em grãos, recaindo a responsabilidade pelo recolhimento do imposto para a empresa autuada. Essa antecipação do pagamento alcançou a cadeia de circulação do produto, desde a importação do cereal e operações subsequentes com a farinha de trigo, até a saída dos produtos elaborados pelos estabelecimentos industriais de panificação, massas alimentícias, biscoitos e bolachas derivados da farinha de trigo.

O regime de tributação de trigo em grãos, farinha de trigo e mistura de farinha de trigo, regido pelo Protocolo ICMS 46/2000, norma em si que se fundamentou a autuação em exame, estabelece o pagamento antecipado do imposto englobando diversas etapas de circulação do produto: a importação do cereal; a saída subsequente da farinha resultante da moagem para os estabelecimentos industriais dedicados à fabricação de pães, massas alimentícias, biscoitos e bolachas; e a saídas dos produtos derivados de farinha de trigo elaborados por esses estabelecimentos.

Assim dispõe a Cláusula Primeira da referida norma firmada pelos Estados das regiões Norte e Nordeste:

Cláusula primeira. Os estados signatários acordam em adotar uniformemente em seus respectivos territórios legislação no sentido de padronizar os procedimentos de cobrança do ICMS referente às operações com trigo em grão, farinha de trigo e mistura de farinha de trigo, tendo como base a importação do mencionado cereal, da farinha de trigo ou o ingresso das mencionadas mercadorias em seus territórios, alcançando esta cobrança as etapas das operações subsequentes, até a saída dos produtos elaborados pelos estabelecimentos industriais de panificação, massas alimentícias, biscoitos e bolachas derivados da farinha de trigo.

Seguindo esse mesmo itinerário a legislação do ICMS do Estado da Bahia, dispõe no art. 373, incisos I e II, do Regulamento do imposto (Dec. 13.780/12), que

Art. 373. Fica atribuída ao contribuinte que receber, a qualquer título, trigo em grão, farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo que possua, no mínimo, 80% de farinha de trigo em sua composição final, do exterior ou de unidade da Federação não signatária do Prot. ICMS 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 I do caput.

Na peça de lançamento a autoridade fiscal apontou como supedâneo de sua pretensão a penalidade descrita no art. 42, inc. VI, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, que comina multa de 100 % do valor do imposto não recolhido para os casos de retenção e não recolhimento pelo contribuinte de imposto devido por substituição tributária. A multa em questão incide quando o contribuinte se apropria do valor do ICMS retido Nota Fiscal de saída de produto submetido ao regime de substituição tributária, a denominada “apropriação indébita”

Porém, o caso em exame é distinto. Envolve falta de antecipação e pagamento do ICMS nas entradas de trigo importado do exterior, alcançando a antecipação tributária as etapas subsequentes de circulação até as saídas dos produtos resultantes da industrialização da farinha de trigo.

Cabível para essa situação a penalidade prevista no art. 42, inc. II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, que comina multa de 60% do valor do imposto não recolhido para os casos de não pagamento pelo contribuinte de imposto devido a título de antecipação tributária. E de fato, esta é a correta imputação aplicável ao caso em exame.

Ante ao acima exposto, julgo PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração, pois cabível o reenquadramento da multa lançada na **Infração 01**, reduzida de 100% para 60%. Em decorrência, dou provimento parcial ao pleito defensivo.

A JJF interpôs Recurso de Ofício.

O(as) procurador(as) do contribuinte atravessou(aram) petição informando que houve decisão arbitral que determinou a retomada de imóvel para uso próprio pela locadora da sua unidade de Salvador, o que acabou inviabilizando o seu plano de recuperação judicial, resultando na decretação da sua falência, em 14 de fevereiro de 2023, nos autos do Processo nº 1001467-

61.2021.8.26.0260, em trâmite na 1ª Vara Regional de Competência Empresarial e de Conflitos Relacionados à Arbitragem da 1ª RAJ do Tribunal de Justiça de São Paulo, nomeando-se administrador judicial para a massa falida, devendo ser este intimado do acórdão proferido pela 5ª JJF.

Em seguida, os autos foram distribuídos a este relator para apreciação.

Considerando o que dispõe os arts. 64, 76 e 120 da Lei nº 11.101/2005, a 1ª CJF converteu o feito em diligência para que o sujeito passivo fosse devidamente intimado do acórdão, por meio do seu administrador judicial indicado. O AR da intimação postal retornou com a informação de mudança (mídia anexa à fl. 173) e, por isso, foi publicado edital de intimação (fl. 180).

Posteriormente foi juntado Recurso Voluntário, enviado via Sedex em 14/12/2023 (fl. 183), por meio do qual a massa falida da autuada, após noticiar a sentença que decretou a sua falência nos autos da Ação de Recuperação Judicial nº 1001467-61.2021.8.26.0260, que tramitou na 1ª Vara Regional de Competência Empresarial da Comarca de São Paulo/SP, defende a impossibilidade de cobrança de juros moratórios e multa administrativa, a partir da convolação da recuperação judicial em falência, em 14/03/2023, apontando como fundamento o art. 124 da Lei nº 11.101/2005 e as Súmulas 192 e 565 do STF, bem como a ementa do precedente pertinente à Súmula nº 400 do STJ.

Pede que seja provido o recurso para reconhecer a incidência dos juros e multa somente até a decretação da falência.

Os autos retornaram para apreciação.

Posteriormente, o processo foi pautado para a sessão de julgamento do dia 04/04/2025.

VOTO

Não havendo questões preliminares e/ou prejudiciais no recurso e nem sendo o caso de suscitar-las de ofício, passo ao exame do mérito.

Analiso, inicialmente, o Recurso de Ofício.

O acórdão recorrido reenquadrou a penalidade aplicada por entender que a situação é distinta da apropriação indébita, que seria a hipótese da multa aplicada pela fiscalização (no art. 42, inc. V, alínea “a” da Lei nº 7.014/96).

Concordo com a JJF. A Lei nº 7.014/96 possui disposição expressa acerca da situação descrita na autuação, no seu art. 42, inc. II, alínea “d”, que fixa multa de 60% do imposto não recolhido tempestivamente *“quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares”*.

Além disso, ao julgar o RHC 163.334 (Rel. ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, DJe 12/11/2020), o Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que *“[...] somente se considera criminosa a inadimplência sistemática, contumaz, verdadeiro modus operandi do empresário, seja para enriquecimento ilícito, para lesar a concorrência ou para financiar as próprias atividades”*.

Neste sentido, *“A caracterização do crime depende da demonstração do dolo de apropriação, a ser apurado a partir de circunstâncias objetivas factuais, tais como o inadimplemento prolongado sem tentativa de regularização dos débitos, a venda de produtos abaixo do preço de custo, a criação de obstáculos à fiscalização, a utilização de “laranjas” no quadro societário, a falta de tentativa de regularização dos débitos, o encerramento irregular das suas atividades, a existência de débitos inscritos em dívida ativa em valor superior ao capital social integralizado etc.”*.

Por consequência, o STJ passou a seguir o mesmo entendimento:

AGRAVO REGIMENTAL NO HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 2º, II, DA LEI N. 8.138/1990. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTOS DE ICMS PRÓPRIO DECLARADO. DOLO DE APROPRIAÇÃO. NECESSIDADE. TRIBUNAL DE ORIGEM QUE JULGOU SUFICIENTE O DOLO GENÉRICO. ENTENDIMENTO CONTRÁRIO AO FIRMADO PELO STF NO JULGAMENTO DO RHC N. 163.334/SC. ABSOLVIÇÃO DO PACIENTE. DECISÃO MANTIDA. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. Consoante o entendimento do Supremo Tribunal Federal, “o contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990” (RHC n. 163.334/SC, relator Ministro Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2019, DJe 12/11/2020). Por esse raciocínio, para a caracterização do referido crime, exige-se a concomitância de dois elementos: contumácia e dolo de apropriação.

2. No caso, a fundamentação empregada pelas instâncias ordinárias não permite concluir pela ocorrência do delito previsto no art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, pois, ainda que considerada a contumácia - conforme a denúncia, o não recolhimento do valor do ICMS descontado ou cobrado se deu por 5 meses -, não ficou assentado, de modo inequívoco, o dolo específico de apropriação, sendo de rigor o afastamento da condenação.

3. Agravo regimental improvido. (AgRg no HC n. 795.750/SC, relator Ministro Jesuíno Rissato (Desembargador Convocado do TJDF), Sexta Turma, julgado em 11/9/2023, DJe de 15/9/2023.)

Com efeito, a apropriação indébita tributária (art. 2º, II da Lei nº 8.137/90) possui tratamento distinto da apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do Código Penal), em relação à qual a “[...] comprovação prescinde de dolo específico sendo suficiente, para a sua caracterização, a presença do dolo genérico consistente na omissão voluntária do recolhimento, no prazo legal, dos valores devidos”, conforme entendimento do STF (AP 516, Rel. AYRES BRITTO, Tribunal Pleno, DJe de 03/12/2010).

Observe-se ainda que, de acordo com a Súmula 658 do STJ, “O crime de apropriação indébita tributária pode ocorrer tanto em operações próprias, como em razão de substituição tributária”, portanto, “[...] não possui relevância o fato de o ICMS ser próprio ou por substituição, por quanto, em qualquer hipótese, não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito” (HC n. 556.551/SC, Rel. Ministro Rogerio Schietti Cruz, Sexta Turma, DJe de 05/08/2020).

Logo, considerada a irrelevância da operação ser própria ou em regime de substituição tributária, entendo que em ambos os casos se aplica a jurisprudência acerca do crime de apropriação indébita tributária, segundo a qual é necessário a existência de contumácia e dolo de apropriação para sua caracterização, o que não pode ser constatado no presente caso, cujo lançamento se refere a apenas duas competências (09/2021 e 10/2021).

Assim, considerando que estas condutas não foram demonstradas no lançamento, reputo correta a decisão da JJF que reenquadrou a multa aplicada e NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

Em relação ao Recurso Voluntário, a recorrente questiona tão somente a incidência de juros moratórios e multa administrativa, após a decretação da sua falência. Contudo, entendo que a pretensão não merece prosperar.

A princípio, é importante lembrar que as multas e consectários possuem previsão legal na legislação estadual e este Conselho não possui competência para afastá-los por eventual constitucionalidade tampouco deixar de aplicar normas emanadas de autoridade superior, conforme art. 167, incisos I e III do RPAF/BA.

Ademais, a Lei nº 11.101/2005 não impede a fluência de juros moratórios, como a recorrente sustenta. Pelo contrário, apenas admitem sua inexigibilidade quando os ativos não bastarem para sua satisfação, conforme inteligência do seu art. 124, com nosso destaque:

Lei nº 11.101/2005

Art. 124. Contra a massa falida não são exigíveis juros vencidos após a decretação da falência, previstos em lei ou em contrato, se o ativo apurado não bastar para o pagamento dos credores subordinados.

Parágrafo único. Excetuam-se desta disposição os juros das debêntures e dos créditos com garantia real, mas por eles responde, exclusivamente, o produto dos bens que constituem a garantia.

Destarte, as multas tributárias e os juros vencidos *após a decretação da falência* estão incluídas no rol dos créditos concursais, conforme dispositivo abaixo:

Lei nº 11.101/2005

Art. 83. A classificação dos créditos na falência obedece à seguinte ordem:

...

VII - as multas contratuais e as penas pecuniárias por infração das leis penais ou administrativas, incluídas

as multas tributárias;

...
IX - os juros vencidos após a decretação da falência, conforme previsto no art. 124 desta Lei.

Por outro lado, ainda que não fossem relacionados dentre os créditos concursais, a decisão sobre arrecadação dos bens, realização do ativo e pagamento dos credores compete ao juízo falimentar, enquanto é do juízo da execução fiscal a prerrogativa para decidir sobre existência, exigibilidade e valor do crédito, conforme dispositivos abaixo:

Lei nº 11.101/2005

Art. 7º-A. Na falência, após realizadas as intimações e publicado o edital, conforme previsto, respectivamente, no inciso XIII do caput e no § 1º do art. 99 desta Lei, o juiz instaurará, de ofício, para cada Fazenda Pública credora, incidente de classificação de crédito público e determinará a sua intimação eletrônica para que, no prazo de 30 (trinta) dias, apresente diretamente ao administrador judicial ou em juízo, a depender do momento processual, a relação completa de seus créditos inscritos em dívida ativa, acompanhada dos cálculos, da classificação e das informações sobre a situação atual.

...
§ 4º Com relação à aplicação do disposto neste artigo, serão observadas as seguintes disposições:

I - a decisão sobre os cálculos e a classificação dos créditos para os fins do disposto nesta Lei, bem como sobre a arrecadação dos bens, a realização do ativo e o pagamento aos credores, competirá ao juízo falimentar;

II - a decisão sobre a existência, a exigibilidade e o valor do crédito, observado o disposto no inciso II do caput do art. 9º desta Lei e as demais regras do processo de falência, bem como sobre o eventual prosseguimento da cobrança contra os corresponsáveis, competirá ao juízo da execução fiscal;

Ora, a análise sistemática dos dispositivos permite compreender que, se os juros e multas tributárias somente não podem ser exigidos quando não houver ativos apurados suficientes para pagar os credores subordinados, considerando que é do juízo falimentar a competência para decidir sobre a arrecadação dos bens, a realização do ativo e o pagamento aos credores, o eventual afastamento dos juros e multas tributárias – por ultrapassar o valor apurado, na forma do art. 124 da Lei nº 11.101/2005 – também é matéria adstrita ao *juízo universal*, não podendo este Conselho se imiscuir.

Consequentemente, o recurso não merece ser provido.

Diante do exposto, NEGO PROVIMENTO aos Recursos de Ofício e Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER os Recursos de Ofício e Voluntários interpostos e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 269136.0006/22-4, lavrado contra MOINHO CANUELAS S/A., devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 5.948.326,46, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos consectários legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 17 de abril de 2025.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS