



PROCESSO Nº 1334232020-6

ACÓRDÃO Nº 242/2023

SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO

Recorrente: MOINHOS CRUZEIRO DO SUL S/A.

Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS
- GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA
DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA
DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuantes: ROBERTO FLÁVIO DIAS CÂMARA E SEBASTIÃO MONTEIRO DE
ALMEIDA

Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

PRELIMINARES. NÃO ACOLHIDAS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO A MENOR. FARINHA DE TRIGO. PROTOCOLO ICMS 46/00. INFRAÇÃO CONFIRMADA. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- Rejeitada a preliminar de nulidade por cerceamento ao direito de defesa visto estarem presentes nos autos todos os elementos essenciais à validade jurídica da peça acusatória, bem como se encontram disponibilizado nos autos a documentação instrutória que serviu de esteio para a acusação em epígrafe, garantindo ao sujeito passivo as condições necessárias ao exercício de seu direito a ampla defesa e ao contraditório. Não acolhida a preliminar de extraterritorialidade indevida da legislação paraibana ao caso, porque a exigência fiscal está ancorada no Protocolo ICMS 46/00, pactuado na forma do art. 102 do CTN.

- Constatada a retenção e o recolhimento do ICMS Substituição Tributária a menor, devido pela Autuada, estabelecida no Estado de Pernambuco, na condição de substituta tributária, nas remessas interestaduais de farinha de trigo e mistura de farinha de trigo, relacionados no Anexo V do RICMS/PB, para contribuintes paraibanos, obrigando ao lançamento de ofício por ofensa às Cláusulas terceira e quarta do Protocolo ICMS nº 46/00 e os artigos 3º e 4º do Decreto nº 31.382/2010.

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...



A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo desprovisionamento, para manter a decisão singular e julgar procedente o Auto de Infração de Estabelecimento 93300008.09.00001249/2020-21 (fls. 3), lavrado em 15/9/2020, em face da empresa MOINHOS CRUZEIRO DO SUL S/A, inscrição estadual nº 16.900.122-9, condenando-a ao pagamento do crédito tributário total de **R\$ 161.227,90 (cento e sessenta e um mil, duzentos e vinte e sete reais e noventa centavos)**, sendo R\$ 80.613,95 (oitenta mil, seiscentos e treze reais e noventa e cinco centavos), de ICMS, por infringência ao art. 391, I, art. 395, c/c o art. 397, II e, art. 399, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, artigos 4º c/c art. 7º do Decreto nº 31.382/10 e R\$ 80.613,95 (oitenta mil, seiscentos e treze reais e noventa e cinco centavos), de multa por infração, arrimada no artigo 82, V, “g”, da Lei nº 6.379/96.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

P.R.I.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 30 de maio de 2023.

LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, EDUARDO SILVEIRA FRADE, SIDNEY WATSON FAGUNDES DA SILVA E MAÍRA CATÃO DA CUNHA CAVALCANTI SIMÕES.

FRANCISCO GLAUBERTO BEZERRA JÚNIOR
Assessor



PROCESSO Nº 1334232020-6
SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO
Recorrente: MOINHOS CRUZEIRO DO SUL S/A.
Recorrida: GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP
Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - JOÃO PESSOA
Autuantes: ROBERTO FLÁVIO DIAS CÂMARA E SEBASTIÃO MONTEIRO DE ALMEIDA
Relator: CONS.º LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

PRELIMINARES. NÃO ACOLHIDAS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO A MENOR. FARINHA DE TRIGO. PROTOCOLO ICMS 46/00. INFRAÇÃO CONFIRMADA. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- Rejeitada a preliminar de nulidade por cerceamento ao direito de defesa visto estarem presentes nos autos todos os elementos essenciais à validade jurídica da peça acusatória, bem como se encontram disponibilizado nos autos a documentação instrutória que serviu de esteio para a acusação em epígrafe, garantindo ao sujeito passivo as condições necessárias ao exercício de seu direito a ampla defesa e ao contraditório. Não acolhida a preliminar de extraterritorialidade indevida da legislação paraibana ao caso, porque a exigência fiscal está ancorada no Protocolo ICMS 46/00, pactuado na forma do art. 102 do CTN.

- Constatada a retenção e o recolhimento do ICMS Substituição Tributária a menor, devido pela Autuada, estabelecida no Estado de Pernambuco, na condição de substituta tributária, nas remessas interestaduais de farinha de trigo e mistura de farinha de trigo, relacionados no Anexo V do RICMS/PB, para contribuintes paraibanos, obrigando ao lançamento de ofício por ofensa às Cláusulas terceira e quarta do Protocolo ICMS nº 46/00 e os artigos 3º e 4º do Decreto nº 31.382/2010.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº



93300008.09.00001249/2020-21 (fls. 3), lavrado em 15/9/2020, em face da empresa MOINHOS CRUZEIRO DO SUL S/A, inscrição estadual nº 16.900.122-9, em decorrência da seguinte infração:

0208 - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA RETIDO A MENOR. (OPERAÇÕES INTERESTADUAIS)(PERÍODO A PARTIR DE 28.12.00) >> O sujeito passivo por substituição suprimiu o recolhimento do ICMS – Substituição por ter vendido mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária com o imposto retido a menor.

NOTA EXPLICATIVA: IRREGULARIDADE CARACTERIZADA PELO RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, REPASSE DEVIDO NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DESTINADAS AO ESTADO DA PARAÍBA, RELATIVO AOS MESES DE APURAÇÃO: 01/2016 A 04/2017 E 08/2017. ACRESCENTEM-SE AOS ARTIGOS DADOS POR INFRINGIDOS NO RICMS/PB O ARTIGO 391, I E OS ARTIGOS 4º C/C ART. 7º DO DECRETO-PB Nº 31.382/10 (QUE INTERNALIZA O PROTOCOLO ICMS 46/00).

Com supedâneo nos fatos acima, o Fazendário constituiu o crédito tributário no valor total de **R\$ 161.227,90 (cento e sessenta e um mil, duzentos e vinte e sete reais e noventa centavos)**, sendo R\$ 80.613,95 (oitenta mil, seiscentos e treze reais e noventa e cinco centavos), de ICMS, por infringência ao art. 395, c/c o art. 397, II e, art. 399, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97 e R\$ 80.613,95 (oitenta mil, seiscentos e treze reais e noventa e cinco centavos), de multa por infração, arremada no artigo 82, V, “g”, da Lei nº 6.379/96.

Documentos instrutórios acostados as fls. 6/181 dos autos.

Regularmente cientificado do auto de infração por meio do Domicílio Tributário Eletrônico (DT-e), em 16/9/2020, conforme Notificação nº 001318382020 (fls. 06), o acusado interpôs petição reclamatória, às fls. 185/202, dos autos, em 11/12/2020, alegando, em síntese, que:

- a) Afirma que é uma indústria moageira de trigo em grão para produção de farinha de trigo, misturas de farinha e farelo de trigo com estabelecimento localizado no Estado de Pernambuco;
- b) Que a sua matéria prima principal – grãos de trigo – é importada de exterior ou proveniente de outros Estados da Federação, especialmente da Região Sul e que, no desenvolvimento de suas atividades, realiza, regularmente, operações de venda de mercadorias para destinatários localizados no Estado da Paraíba;
- c) Que ocorreu violação ao princípio da territorialidade e em virtude disso, ocorreu a ilegitimidade do Estado da Paraíba em exigir o pagamento do ICMS ST, uma vez que a empresa autuada é regularmente inscrita no Cadastro de Contribuintes do Estado de Pernambuco;



- d) Requer a nulidade do procedimento fiscal pelo erro ou falta de fundamentação legal, ou seja, pela ausência dos requisitos obrigatórios do auto de infração, defendendo que não ficou comprovada a certeza na ocorrência do fato gerador, bem como, é visível a imprecisão na determinação de sua base de cálculo.
- e) Assevera que não há no Auto de Lançamento a indicação da base de cálculo, da alíquota, limitando-se a inserir o valor do ICMS pretensamente devido, não apresentando quaisquer documentos ou demonstrativos que comprovem a exigência fiscal ora combatida;
- f) Esses fatos ensejariam a nulidade do procedimento fiscal em decorrência do cerceamento do direito de defesa da autuada;
- g) A improcedência da ação fiscal, em virtude da inclusão equivocada na base de cálculo do ICMS-ST do trigo em grão, por parte da fiscalização, do valor correspondente às despesas de ensilagem (armazenagem) em silos ou armazém de terceiros, realizadas após o recebimento desse produto pelo estabelecimento adquirente;
- h) Aduz que nenhuma despesa deixou de ser considerada no mencionado cálculo, ressaltando que o normativo contido no art. 3º do Decreto do Estado de Pernambuco nº 27.987/05 delibera que a base de cálculo, para efeito de cobrança do imposto por substituição tributária, será formada pelo valor da aquisição de trigo em grão, adicionado do valor dos impostos, aí incluído o próprio ICMS, as contribuições e todas as demais despesas cobradas ou debitadas ao destinatário, inclusive frete e seguro, até o momento do ingresso no estabelecimento do adquirente ora Impugnante;
- i) Repisa que as despesas incorridas após o recebimento ou ingresso no estabelecimento adquirente não devem compor o montante sobre o qual o imposto será calculado;
- j) Também não foi corretamente calculado o ICMS devido por substituição tributária (ICMS-ST) em relação às operações subsequentes com as mesmas mercadorias;
- k) Informa, ainda, que a legislação que rege a matéria, estabelece que a parcela do trigo em grão convertido em farelo de trigo não é aplicável a sistemática de pagamento do ICMS, prevista pelo Protocolo ICMS 46/00. Ou seja, o valor referente às despesas de armazenagem relativas a essa mercadoria não deve ser incluído na base de cálculo do débito por substituição tributária, apenas os custos com ensilagem em silos de terceiros, relacionados à parcela do trigo em grão convertido em farinha de trigo;
- l) Notícia que impetrou o Mandado de Segurança nº 0004286-48.2015.8.17.0001, em 2/2/2015, perante a 7ª vara da Fazenda Pública de Recife-PE, por meio do qual questiona a inclusão ou não dessas despesas



na base de cálculo do ICMS, acompanhado de depósito judicial dos respectivos valores.

- m) Reitera que a legislação sobre o assunto (Protocolo ICMS 46/00 e Decreto nº 27.987/05) é clara e precisa quanto ao fato de que todas as despesas debitadas ao destinatário até o momento do recebimento do produto no estabelecimento do adquirente integram a base de cálculo do imposto devido pela operação subsequente à entrada de farinha de trigo e mistura pré-preparada de farinha de trigo no estabelecimento paraibano.

Com base nos argumentos apresentados, a Impugnante requer a nulidade do lançamento em análise ou, caso não seja esse o entendimento, seja reconhecida a sua total improcedência, haja vista a inoccorrência de irregularidades e pelos demais argumentos alhures.

Declarados conclusos, com informação de não haver reincidência, foram os autos remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, ocasião em que foram distribuídos ao julgador fiscal Christian Vilar de Queiroz, que exarou sentença nas fls. 1.028/1.040, na qual decidiu pela procedência da exigência fiscal, nos termos da seguinte ementa, *in verbis*:

ICMS. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO DEVIDO NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FARINHA DE TRIGO. PROTOCOLO ICMS 46/00. PROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

1. Não se vislumbra a nulidade arguida na inicial, isto porque o Auto de Lançamento preenche todos os requisitos exigidos pela legislação tributária. Não cabe o alegado cerceamento de defesa.

2. Constatada a retenção e o recolhimento do ICMS Substituição Tributária a menor, devido pela Autuada, estabelecida no Estado de Pernambuco, na condição de substituta tributária, nas remessas interestaduais de farinha de trigo e mistura de farinha de trigo, relacionados no Anexo V do RICMS/PB, para contribuintes paraibanos, por disposição das normas do Protocolo ICMS nº 46/00 e por previsão contida na legislação tributária interna da Paraíba.

3. Exigência subsistente em sua totalidade, com base na carga tributária prevista nas Cláusulas terceira e quarta do Protocolo ICMS nº 46/00 e nos artigos 3º e 4º do Decreto nº 31.382/2010.

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE

Cientificada da decisão de primeira instância, por meio do DTe, com ciência em 22/08/2022 (fl. 1.043), a Autuada apresentou Recurso Voluntário em 20/9/2022 (fls. 1.044/1.069), no qual reitera os fundamentos apresentados em primeira instância, especialmente reforçando que:



a) Aduz preliminar de violação ao princípio da territorialidade, por impossibilidade de exigir o ICMS por substituição tributária relativamente a entradas de importação e aquisições no mercado interno, realizadas por contribuinte pernambucano com base na legislação do Estado da Paraíba;

b) A indevida exigência do ICMS pelo Estado da Paraíba, pelo motivo das despesas realizadas após o recebimento do trigo em grão pelo estabelecimento importador localizado no Estado de Pernambuco, fato gerador da obrigação tributária;

c) Que houve erro na apuração do cálculo do ICMS, da parcela do trigo em grão convertido em paralelo de trigo sobre a qual não é aplicável a sistemática de pagamento do ICMS prevista pelo protocolo ICMS nº 46/2000, cláusula 4ª, §7ª e anexa planilha de cálculo de apuração do ICMS.

Requer que seja o presente recurso voluntário recebido, conhecido e provido, para reformar a r. sentença recorrida, reconhecendo a nulidade do auto de infração ou a sua improcedência.

Remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais, os autos foram distribuídos a esta relatoria na forma regimental para análise e julgamento.

É o relatório.

VOTO

Versa os presentes autos sobre a acusação de retenção e recolhimento a menor do imposto devido nas operações interestaduais sujeitas a substituição tributária, relativo ao produto farinha de trigo, com base no Protocolo ICMS 46/00, em face da empresa epigrafada.

Inicialmente, importa declarar que o recurso voluntário apresentado atende ao pressuposto extrínseco da tempestividade, haja vista ter sido interposto dentro do prazo legalmente estabelecido no art. 77 da Lei nº 10.094/13.

Em preliminar, a Recorrente afirma que lhe foi cerceado o direito de defesa, por falta de motivação do lançamento, imprecisão da base de cálculo que impunha incerteza na ocorrência do fato gerador e requer a nulidade do auto de infração.

Segundo a peça acusatória, ao promover a retenção e o recolhimento do ICMS – Substituição Tributária a menor do que o legalmente exigido, a Autuada teria afrontado o disposto nos artigos 395, 397, II, e art. 399, todos do RICMS/PB, *in verbis*:

Art. 395. A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:



a) valor da operação ou prestação própria realizada pelo sujeito passivo por substituição ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete, impostos e outros encargos cobrados ou transferidos aos adquirentes ou tomadores de serviço não sendo admitidos descontos condicionado ou não;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes. (...)

Art. 397. O recolhimento do imposto devido por contribuintes que realizem operações sujeitas à substituição tributária far-se-á nas seguintes formas:

I - nas entradas de mercadorias procedentes de outras unidades da Federação, para comercialização neste Estado, quando não houver retenção na origem:

a) através do DAR modelo 1, quando o contribuinte regularmente inscrito possuir regime especial para dilação de prazo, concedido pelo Secretário de Estado da Receita, previsto no § 3º do art. 106;

b) através do DAR modelo 3, nos demais casos;

II - nas operações interestaduais, o imposto retido será recolhido em qualquer banco oficial signatário do Convênio patrocinado pela Associação Brasileira de Bancos Comerciais Estaduais - ASBACE, ou, na falta deste, em qualquer banco localizado na praça do remetente, a crédito da conta nº 201.329-0, do Banco do Brasil, Agência 1618-7, João Pessoa, por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE, observado o seguinte:

(...)

Art. 399. O recolhimento do imposto nas operações com produtos submetidos ao regime de substituição tributária será efetuado:

I - no momento da entrada do produto no território deste Estado, nos casos de operações efetuadas sem a retenção antecipada;

Acrescente-se como infringidos os art. 391, I do RICM/PB e os artigos 4º c/c art. 7º do Decreto nº 31.382/10 (que internaliza o Protocolo ICMS 46/00), informados na nota explicativa do auto de infração.

Art. 391. Fica atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto e respectivos acréscimos legais, na qualidade de sujeito passivo por substituição, ao:

I – industrial, comerciante, produtor, extrator, gerador, inclusive de energia elétrica ou outra categoria de contribuinte, em relação às mercadorias ou bens constantes do Anexo 05 (Lei nº 7.334/03);

II - contratante de serviço ou terceiro, nas prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação de que participem (Lei nº 7.334/03);

IV – ao remetente da mercadoria, pelo pagamento do imposto devido na prestação de serviço de transporte contratado junto a transportador autônomo ou a empresa transportadora de outra unidade da Federação, não inscrita neste Estado.

(...)



§ 1º A responsabilidade será atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

Ao ser devidamente configurada a ocorrência de retenção e recolhimento a menor do ICMS Substituição Tributária, deve ser aplicada a multa por infração, arimada no art. 82, V, “g”, que tem como base o valor do imposto não recolhido tempestivamente, no todo ou em parte. Senão vejamos:

Art. 82. As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso II, do art. 80, serão as seguintes:

(...)

V - de 100% (cem por cento):

(...)

g) aos que deixarem de reter, na qualidade de sujeito passivo por substituição, e/ou de recolher, nesta condição, o imposto retido na fonte; (grifo nosso)

Portanto, a fundamentação jurídica do lançamento não merece retoques. No que concerne a base de cálculo propriamente dita, ela não foi destacada na inicial, mas indicada precisamente na planilha APURAÇÃO MENSAL DA AUDITORIA DO ICMS TRIGO E DO VALOR DO ICMS-KG TRIGO E FARINHA DE TRIGO (fls. 9/10).

Outrossim, as despesas objeto de ajustes pela fiscalização encontram-se documentadas nos autos nas fls. 14/123.

Cabe ainda discorrer que a Recorrente manifestou total entendimento dos fatos que lhe foram imputados, portanto, não houve o aludido cerceamento de defesa alegado, diante do minucioso trabalho documentado pela autoridade fiscal. Assim, corroboro o entendimento da instância singular pela regularidade do auto de infração.

Feita essa análise formal, constata-se que o lançamento tributário foi procedido de acordo com as cautelas da lei, não havendo casos de nulidade considerados nos artigos 14 a 17 da Lei nº 10.094/13. A identificação do sujeito passivo, a descrição dos fatos, a norma legal infringida, a identificação do autor do feito, o local, à data e à hora da lavratura e a intimação, estão bem determinadas nos autos.

Circunstâncias que são suficientes para garantir a legalidade do feito fiscal.

Antes de me aprofundar nas questões meritórias, o sujeito passivo alega que a matéria correlata ao auto de infração, no que se refere a despesas com ensilagem foi judicializada através do Mandado de Segurança nº 0004286-48.2015.8.17.0001, impetrado em 2/2/2015, perante a 7ª vara da Fazenda Pública de Recife-PE, por meio do qual questiona a inclusão ou não dessas despesas na base de cálculo do ICMS, acompanhado de depósito judicial dos respectivos valores.



Essa matéria é afeta ao art. 54 da Lei 10.094/2013, que disciplina o marco inicial e final do contencioso tributário:

Art. 54. O Processo Administrativo Tributário contencioso desenvolve-se, ordinariamente, em duas instâncias, para apreciação e julgamento das questões surgidas entre os contribuintes e a Fazenda Estadual, relativamente à interpretação e à aplicação da legislação tributária.

§ 1º A instância administrativa começa com apresentação da impugnação e termina com o pagamento, total ou parcial, no que tange à parte correspondente a decisão definitiva ou a propositura, pelo contribuinte, contra a Fazenda Pública da Paraíba, de ação judicial sobre o mesmo objeto.

§ 2º Para efeito do § 1º deste artigo, importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

No referido *mandamus*, foi indicada como autoridade coatora o Diretor da Diretoria de Tributação e Orientação do Estado de Pernambuco, e a Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco como órgão ao qual a autoridade coatora exerce suas atribuições.

Nesse caso, embora a Recorrente tenha se insurgido contra as despesas com ensilagem, o fez contra o Estado de Pernambuco, na pessoa do Diretor da Diretoria de Tributação e Orientação daquele Estado, motivo pelo qual o Estado da Paraíba não é parte na referida demanda, não sendo esta apta a encerrar a questão posta em julgamento.

É importante consignar também que a Recorrente manifesta nas razões de mérito diversas referências ao Decreto nº 27.987, de 02 de junho de 2005, do Estado de Pernambuco. Com todas as vênias, e inobstante as regras serem semelhantes, já que pactuadas no Protocolo ICMS 46/00, essa legislação não é aplicada ao presente processo administrativo tributário.

A presente demanda deve ser regida pelo Decreto nº 31.382, de 23 de junho de 2010 e suas alterações, que dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações com trigo em grão e farinha de trigo, e dá outras providências, vigente para o Estado da Paraíba.

Em seguida, a Recorrente aduz preliminar de violação ao princípio da territorialidade, alegando a impossibilidade de se exigir o ICMS por substituição tributária relativamente a entradas de importação e aquisições no mercado interno, realizadas por contribuinte pernambucano com base na legislação do Estado da Paraíba.

Sob esse ponto, assim se manifestou o julgador na instância *a quo*.

“Em relação à primeira vertente aduzida pela Impugnante, sob o argumento de que houve a inobservância do princípio da territorialidade, em especial ao questionamento sobre a validade da aplicação da legislação tributária do Estado da Paraíba, em relação às operações praticadas por contribuinte pernambucano, cabe esclarecer que os Convênios e Protocolos ICMS que regulam as operações interestaduais submetidas ao regime da substituição



tributária dispõem, expressamente, que ao destinarem produtos ou mercadorias à outras Unidades da Federação, o contribuinte substituto deverá observar a legislação tributária do Estado de destino dos retrocitados bens.

Desta forma, para que as operações ou prestações antecedentes, concomitantes ou subsequentes, relacionadas ao regime de substituição tributária do ICMS atinjam a extraterritorialidade, há que se respeitar os dispositivos da Lei Complementar 87/96, no que tange a celebração de convênios. Cita-se: Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

Assim, conforme preceito da Lei Complementar 87/96 exposto acima, a celebração de Convênios e Protocolos tem o condão, para excepcionalmente, não se observar o Princípio da Territorialidade, como ocorre no caso dos autos.

Acrescenta-se que o RICMS/PB, em seu art. 401, aponta no mesmo sentido e estabelece uma possibilidade para a aplicação da extraterritorialidade, em relação a mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Veja-se:

Art. 401. A Secretaria de Estado da Fazenda, nos casos previstos em convênios e/ou protocolos, poderá atribuir ao estabelecimento industrial, distribuidor ou atacadista, localizado em outra unidade da Federação, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto relativo às operações subsequentes realizadas no território paraibano com produtos sujeitos à substituição tributária.

Em sintonia com a precisa decisão do i. Julgador Singular, é preciso que se esclareça ainda que a extraterritorialidade é exceção prevista no art. 102 do CTN, que será reconhecida nos limites em que lhe reconheçam os convênios de participem os Estados, o que é exatamente o caso dos autos. Eis a norma:

Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.

A extraterritorialidade é norma principiológica do sistema tributário nacional é sempre citada na doutrina, conforme passagens a seguir transcritas, do i. Professores Luciano Amaro (2011, p. 221)¹ e Hugo de Brito Machado Segundo², demonstrando seus exatos contornos:

Direito Tributário Brasileiro

“O código Tributário Nacional prevê a extraterritorialidade da legislação dos Estados, Distrito Federal e Municípios, nos termos de convênios que entre si realizem ou de normas gerais de direito tributário (art. 102), dispositivo que tem escassa área de atuação. Geatano Paciello refere como

1. ¹Amaro, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 17ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2011.

2Segundo, Hugo de Brito Machado. *Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003* / Hugo de Brito Machado Segundo. – 6. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017. *Bibliografia*. ISBN 978-85-97-01100-5.



hipótese mais significativa de aplicação do dispositivo os convênios celebrados pelos entes políticos, com vistas à execução de suas leis, serviços ou decisões, bem como os relativos à outorga de isenções.”

Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003

“1. Extraterritorialidade das normas estaduais e municipais – O que o art. 102 do CTN está a dizer, em outros termos, é que a legislação tributária dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios, em regra, vigora apenas no âmbito de seus territórios. Somente quando houver norma excepcionando esta regra, veiculada em lei complementar federal de normas gerais (CF/88, art. 146, I), ou quando houver convênio celebrado com outros Estados ou com outros Municípios, é que a extraterritorialidade é admitida. Nesse sentido, julgando caso em que o Município de São Paulo pretendia fiscalizar fatos ocorridos no território de outros entes federados, o STJ decidiu que “a fiscalização municipal deve restringir-se à sua área de competência e jurisdição”. Em seu voto, o Min. relator afirmou que “o artigo 195, do CTN, deve ser interpretado de forma sistemática, em harmonia com os princípios que norteiam o ordenamento jurídico-tributário. Ao permitir a exigência pretendida pelo Município de São Paulo estar-se-ia concedendo poderes ao fisco municipal de fiscalizar fatos ocorridos no território de outros entes federados, inviabilizando, inclusive, que estes exerçam o seu direito de fiscalizar seus próprios contribuintes. Portanto, a fiscalização municipal deve restringir-se à sua área de competência e jurisdição (art. 37, XVIII, da CF)” (STJ, 2 aT., REsp 73.086/SP, Rel. Min. João Otávio de Noronha, j. em 17/6/2003, DJ de 30/6/2003, p. 160).”

Deve ser registrado ainda que o Estado de Pernambuco, citado diversas vezes pela Recorrente, é signatário do Protocolo ICMS 46/00, assumindo na forma do art. 102 do CTN as obrigações decorrentes do referido acordo regional, conforme as disposições legais a seguir transcritas:

PROCOLO ICMS 46/00

Dispõe sobre a harmonização da substituição tributária do ICMS nas operações com trigo em grão e farinha de trigo, pelos Estados signatários, integrantes das Regiões Norte e Nordeste.

Os Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação e o Gerente de Receita dos Estados das regiões Norte e Nordeste, reunidos na cidade de Teresina, PI, no dia 15 de dezembro de 2000, fundamentados no disposto nos art. 102 e 199 da Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, e no art. 9º da Lei Complementar Nº 87, de 13 de setembro de 1996, resolvem celebrar o presente

(...)

Cláusula décima terceira *As Secretarias de Fazenda, Finanças, Tributação ou Receita dos Estados signatários deste Protocolo exercerão, na defesa de seus interesses, fiscalização nas empresas que se relacionarem com as disposições contidas neste protocolo, com a finalidade de verificarem a exatidão dos valores das operações e dos recolhimentos realizados.*

Cláusula décima quarta *As Secretarias de Fazenda, Finanças, Tributação ou Receita dos Estados signatários manterão intercâmbio de informações relativas à execução das normas aqui estabelecidas.*

Cláusula décima quinta *As unidades federadas signatárias deste protocolo, deverão inserir em suas legislações, dispositivos que possibilitem a cobrança*



antecipada do ICMS nas operações de entrada de massas e biscoitos originadas de unidades não integrantes deste protocolo, com o objetivo de equalizar a carga tributária com os produtos industrializados nas unidades signatárias.

SIGNATÁRIOS: AC, AL, AP, BA, CE, ES, PB, PE, RN e SE.

A Recorrente toma como indevida a exigência do ICMS pelo Estado da Paraíba, em razão das despesas terem sido realizadas após o recebimento do trigo em grão pelo estabelecimento importador, localizado no Estado de Pernambuco, fato gerador da obrigação tributária.

Além disso, a recorrente reitera o argumento de que houve erro na apuração do cálculo do ICMS, da parcela do trigo em grão convertido em farelo de trigo sobre a qual não é aplicável a sistemática de pagamento do ICMS prevista pelo protocolo ICMS nº 46/2000, cláusula 4ª, §7ª.

Com efeito, no julgamento singular, essas alegações da Recorrente foram rejeitadas, tendo sido realizada uma análise minuciosa da legislação aplicada ao caso concreto e reforçado a procedência do cálculo realizado pela auditoria fiscal. Assim se manifestou o julgador:

“Pelo que se depreende dos autos e da legislação que rege a matéria, em especial a Cláusula quarta do Protocolo 46/00 retrocitada, também estarão incluídos na base de cálculo desse imposto todas as despesas cobradas ou debitadas ao destinatário, até o momento do ingresso no estabelecimento adquirente das mercadorias, conforme notas fiscais de serviços eletrônicas (fls. 14/123) que justificaram a inclusão dessas despesas de ensilagem na formação da base de cálculo.

Ou seja, a acima citada pretensão da defesa, qual seja, a de que as despesas a serem consideradas na apuração do ICMS-ST, sejam, apenas, às incorridas pela empresa até o momento do desembaraço aduaneiro, não guarda observância com a legislação tributária que rege a matéria ora em discussão.

Ora, a considerar que o valor total da aquisição é aquele formado pelo valor da mercadoria importada adicionado de todas as despesas cobradas ou debitadas ao destinatário, há de se concluir que os impostos, contribuições ou quaisquer despesas incorporadas ao valor de aquisição passam a fazer parte do valor que formará a base de cálculo do imposto que se exige.

De mesma banda, a própria LC 87/96, em seu art. 13, V, "e" c/c art. 12, diz textualmente que a base de cálculo do imposto, no desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior, é a soma de quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras. Isto posto, a suposta controvérsia deixa de ter qualquer propósito.

Desta forma, para se chegar ao cálculo da base de cálculo do imposto de que trata a cláusula quarta desse Protocolo, deve ser realizado o procedimento acima exposto, o que, da análise dos autos, foi feito pela Fiscalização.

Portanto, diferentemente do entendimento apresentado pela defesa, para a cobrança do ICMS ST devido pela atuada, o FISCO aplicou as disposições contidas no Protocolo ICMS 46/00, obtendo o valor do imposto a recolher a partir da base de cálculo de que trata a cláusula quarta, excluindo a parcela



do ICMS destacado e o ICMS do frete (FOB) na operação, aplicando o percentual de 33%, como se vê no demonstrativo detalhado da apuração, às fls. 07/10.

Calculada a carga tributária do ICMS a ser retido pelo Substituto Tributário nas operações de aquisição de trigo em grão efetuado pela autuada em cada um dos períodos autuados, a Fiscalização procedeu ao cálculo do valor do ICMS por quilograma e, posteriormente, ao cálculo do valor do ICMS por quilograma referente ao produto “farinha de trigo”, levando em consideração a taxa de extração de 75% do trigo em grão, ou seja, de que o processo de moagem do trigo em grão resulta em um percentual de obtenção, em volume, de 75% (setenta e cinco por cento) de farinha de trigo, como dispõe os §§ 6º e 7º da Cláusula quarta do Protocolo ICMS 46/00.

Em seguida, a Fiscalização apurou a quantidade de farinha de trigo destinada a este Estado a fim de apurar o ICMS devido pelas operações subsequentes, como definido nos termos do Protocolo ICMS 46/00, com aplicação do percentual de 60%, ao qual deve ser repassado a Paraíba, tudo em conformidade com o que estabelece a cláusula sétima:

Cláusula sétima Nas operações realizadas por unidades moageiras ou suas filiais atacadistas com farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo, de sua produção, tributadas na forma deste protocolo, destinadas a outra unidade federada signatária, o valor correspondente a 60% (sessenta por cento) da carga tributária definida nos termos deste protocolo será repassado em favor do estado destinatário da mercadoria, no prazo estabelecido na cláusula quinta.

Pelo exposto, diferentemente do entendimento apresentado pela autuada, não vislumbro afronta ao Protocolo ICMS 46/00, tendo a fiscalização apurado o ICMS ST devido nas operações de venda de farinha de trigo efetuadas pela autuada a este Estado com observância às regras de repasse do ICMS devido por substituição tributária, definidas no referido Protocolo.

Dessa forma, as despesas de serviços de ensilagem, de fato, ocorreram antes da entrada do produto no estabelecimento para moagem, portanto, está correto o entendimento da Fiscalização, mantido na instância prima, de que devem compor a base de cálculo do ICMS.

Quanto ao procedimento de cálculo propriamente dito, embora a Recorrente manifeste entendimento contrário, e apresente cálculo paralelo, o algoritmo de cálculo do ICMS substituição tributária do trigo em grão não é matéria inovadora em termo de auditoria de ICMS, sendo procedimento sedimentado na interpretação da *Cláusula quarta do Protocolo ICMS 46/00*.

Impende destacar que a *ratio legis* do procedimento é que seja adotada uma carga tributária líquida de 33% (trinta e três por cento)³/ 40% (quarenta por cento) sobre a base de cálculo relativa ao trigo importado do exterior e de outros Estados, e também idêntica e proporcional carga tributária nas importações de farinha de trigo, de forma que o montante do ICMS correspondente a farinha de trigo processada com base

³Protocolo ICMS 46/00, na Redação anterior, efeitos até 31.03.17.



no trigo importado, seja equivalente ao da farinha importada do exterior e de outros Estados⁴.

Com isso, por exemplo, para o período de dezembro de 2015, o valor do ICMS/kg de trigo, coluna 9 da planilha de apuração das fls. 9, é obtido pela divisão do valor do ICMS apurado R\$ 4.065.913,15 pelo valor da massa do trigo adquirida de 12.900.000,00 kg, resultando em R\$ 0,31519 de ICMS/kg e para a farinha de trigo, cujo rendimento é de 75%, a massa de farinha de trigo é de $(12.900.000,00 \times 0,75) = 9.675.000,00$ kg, resultando em R\$ 0,42025 de ICMS/kg, diferentemente do valor apurado pelo moinho de R\$ 0,41815 de ICMS/kg.

Dessarte, o procedimento adotado pela Fiscalização de cálculo do imposto está totalmente correto, e consta detalhadamente todos os resultados nas planilhas das fls. 7/10, motivo pelo qual a decisão singular não merece reparos, nesse aspecto.

A Recorrente igualmente advoga que *“Com efeito, é de se considerar também que o trigo em grão resulta em farinha e em farelo de trigo, sendo que à parcela de trigo convertida em farelo não é aplicável a sistemática de pagamento do ICMS prevista no Protocolo ICMS nº 46/00. Caso fosse legítima a exigência de inclusão das despesas de armazenagem na base de cálculo do ICMS, o que se admite pelo mero prazer de argumentar, haveria de ser considerada apenas a parcela que se converte em farinha de trigo 75%”* (fls. 1.063).

Data vênia, mas é regra comezinha de hermenêutica que os parágrafos da norma devam ser interpretados em sintonia do caput e incisos e alíneas que os precederam. A tributação em comento incide sobre o produto trigo em grão, e sua base de cálculo 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, nela incluído o montante do próprio imposto, acrescido, ainda, do valor resultante da aplicação dos percentuais que resultam na carga tributária de 33% (até 31/03/17) e 40% (posterior a 31/03/2017).

Portanto, não existe a desoneração pleiteada pela Recorrente de 25% da carga tributária referente ao farelo de trigo, resultante da moagem. Como visto, o que a norma quis dizer é que toda a carga tributária será deslocada para a farinha de trigo resultante da moagem, ficando o farelo de trigo fora dessa regra de tributação.

Eis a legislação em destaque:

Cláusula quarta

Redação anterior, efeitos até 31.03.17.

Cláusula quarta - 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, nela incluído o montante do próprio imposto, acrescido, ainda, do valor resultante da aplicação dos seguintes percentuais:

a) ⁴Lima, Jair Moreira. Manual de Fiscalização de Mercadorias em Trânsito. SINDIFISCO PB, 2006. 173p.



I - na importação do trigo em grão do exterior e nas aquisições de unidades da federação não signatárias, bem como na aquisição interestadual efetuada diretamente a produtor localizado em unidades da federação signatária:

a) 142% (cento e quarenta e dois por cento), quando oriundas do exterior ou de unidades da federação com alíquota interestadual de 12% (doze por cento), devendo este percentual ser ajustado para se obter a carga tributária de 33% (trinta e três por cento), caso a alíquota interna adotada pela unidade federada de destino seja diferente de 12% (doze por cento).

(...)

§ 6º Considera-se, para efeito da carga tributária de que trata este protocolo, que o processo de moagem do trigo em grão resulta em um percentual de obtenção, em volume, de 75% (setenta e cinco por cento) de farinha de trigo.

§ 7º A sistemática de tributação de que trata este protocolo não alcança o percentual restante de 25% (vinte e cinco por cento) relativo ao farelo resultante da moagem do trigo em grão.

Por todo exposto, a exigência fiscal da diferença do ICMS devido ao Estado da Paraíba está totalmente correta, motivo pelo qual me acosto ao entendimento exarado na decisão singular para manter a procedência do auto de infração.

Com estes fundamentos,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, e, quanto ao mérito, pelo desprovimento, para manter a decisão singular e julgar procedente o Auto de Infração de Estabelecimento 93300008.09.00001249/2020-21 (fls. 3), lavrado em 15/9/2020, em face da empresa MOINHOS CRUZEIRO DO SUL S/A, inscrição estadual nº 16.900.122-9, condenando-a ao pagamento do crédito tributário total de **R\$ 161.227,90 (cento e sessenta e um mil, duzentos e vinte e sete reais e noventa centavos)**, sendo R\$ 80.613,95 (oitenta mil, seiscentos e treze reais e noventa e cinco centavos), de ICMS, por infringência ao art. 391, I, art. 395, c/c o art. 397, II e, art. 399, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, artigos 4º c/c art. 7º do Decreto nº 31.382/10 e R\$ 80.613,95 (oitenta mil, seiscentos e treze reais e noventa e cinco centavos), de multa por infração, arrimada no artigo 82, V, “g”, da Lei n.º 6.379/96.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Segunda Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência em 30 de maio de 2023.

Lindemberg Roberto de Lima
Conselheiro Relator

SECRETARIA DE ESTADO
DA FAZENDA



**GOVERNO
DA PARAÍBA**

ACÓRDÃO 242/2023

