PROCESSO Nº 1174042024-1 - e-processo nº 2024.000223661-8
ACÓRDÃO Nº 212/2025
SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO
Recorrente: M DIAS BRANCO S.A. INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS
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
Autuante: SEBASTIAO 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. MULTA RECIDIVA. AFASTAMENTO. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO. PARCIALMENTE 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. A ação fiscal teve por base ordem de serviço específica e foi realizada dentro dos parâmetros legais. Não acolhida a preliminar de nulidade da sentença, visto essa ter observado os requisitos formais do art. 75 da Lei 10.094/2013 e ter enfrentado suficientemente a matéria de mérito, estando a causa madura para o julgamento colegiado**.**
- Constatada a retenção e o recolhimento do ICMS Substituição Tributária a menor, devido pela Autuada, estabelecida no Estado do Rio Grande do Norte, signatário do Procolo ICMS 46/00, 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 sétima do referido protocolo e os artigos 3º, I e 7º do Decreto nº 31.382/2010.
- Afastada a multa recidiva, uma vez que não foram caracterizados e comprovados nos autos os requisitos

estabelecidos no artigo 87 da Lei nº 6.379/96 para sua incidência.

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 desprovimento, para manter a decisão singular e julgar parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001332/2024-24, lavrado em 22 de maio de 2024, contra a empresa M DIAS BRANCO S.A. INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS, inscrição estadual nº 16.900.371-0, condenando-a ao pagamento do crédito tributário total de **R$ 232.910,57 (duzentos e trinta e dois mil, novecentos e dez reais e cinquenta e sete centavos)**, sendo R$ 133.091,75 (cento e trinta e três mil, noventa e um reais e setenta e cinco centavos), de ICMS, por infringência ao art. 391, I, art. 395, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto n° 18.930/97, e artigos 3º, I, c/c art. 7º do Decreto n° 31.382/10 e R$ 99.818,82 (noventa e nove mil, oitocentos e dezoito reais e oitenta e dois centavos), de multa por infração, arrimada no artigo 82, V, "g", da Lei n.º 6.379/96.

Mantenho cancelado, por indevido, o crédito tributário no valor de R$ 49.909,42 (Quarenta e nove mil, novecentos e nove reais e quarenta e dois centavos), constituído a título de multa por reincidência.

Intimações necessárias, a cargo da repartição preparadora, na forma da legislação de regência.

P.R.I.

Segunda Câmara de Julgamento, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 16 de abril de 2025.

LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, RÔMULO TEOTÔNIO DE MELO ARAÚJO, PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON ARAÚJO E EDUARDO SILVEITA FRADE.

ELIPHAS NETO PALITOT TOSCANO
Assessor

PROCESSO N° 1174042024-1 - e-processo nº 2024.000223661-8
SEGUNDA CÂMARA DE JULGAMENTO
Recorrente: M DIAS BRANCO S.A. INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS
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
Autuante: SEBASTIAO 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. MULTA RECIDIVA. AFASTAMENTO. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO. PARCIALMENTE 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. A ação fiscal teve por base ordem de serviço específica e foi realizada dentro dos parâmetros legais. Não acolhida a preliminar de nulidade da sentença, visto essa ter observado os requisitos formais do art. 75 da Lei 10.094/2013 e ter enfrentado suficientemente a matéria de mérito, estando a causa madura para o julgamento colegiado**.**
- Constatada a retenção e o recolhimento do ICMS Substituição Tributária a menor, devido pela Autuada, estabelecida no Estado do Rio Grande do Norte, signatário do Procolo ICMS 46/00, 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 sétima do referido protocolo e os artigos 3º, I e 7º do Decreto nº 31.382/2010.
- Afastada a multa recidiva, uma vez que não foram caracterizados e comprovados nos autos os requisitos estabelecidos no artigo 87 da Lei nº 6.379/96 para sua incidência.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou *parcialmente procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001332/2024-24, às fls. 02, lavrado em 22 de maio de 2024, contra a empresa, M DIAS BRANCO S.A. INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS, inscrição estadual nº 16.900.371-0, em decorrência da seguinte infração:

> ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTARIA RETIDO A MENOR (OPERAÇÕES INTERESTADUAIS) >> O sujeito passivo por substituição reduziu o recolhimento do ICMS. Substituição Tributária por haver promovido mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária com o imposto retido a menor.
>
> 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: 02/2024 E 03/2024. ACRESCENTEM-SE AOS ARTIGOS DADOS POR INFRINGIDOS NO RICMS/PB OS ARTIGOS 3º, I E 7º DO DECRETOPB N° 31.382/10.

Com supedâneo nos fatos acima, o Fazendário constituiu o crédito tributário no valor total de **R$ 282.819,99 (duzentos e oitenta e dois mil, oitocentos e dezenove reais e noventa e nove centavos)**, sendo R$ 133.091,75 (cento e trinta e três mil e noventa e um reais e setenta e cinco centavos) de ICMS, por infringência aos artigos 391, I e art. 395, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Dec.18.930/97 e R$ 99.818,82 (noventa e nove mil, oitocentos e dezoito reais e oitenta e dois centavos) de multa por infração, com fulcro no art. 82, V, "g", da Lei n. 6.379/96 e R$ 49.909,42 (quarenta e nove mil, novecentos e nove reais e quarenta e dois centavos) de multa por reincidência, nos termos do Art. 87 da Lei n. 6.379/1996.

Documentos instrutórios acostados as fls. 3/6 dos autos.

Regularmente cientificado do auto de infração por meio do Domicílio Tributário Eletrônico (DT-e), em 24/5/2024 (fl. 07), o acusado interpôs petição reclamatória, em 27/06/2024, (fl. 08/37).

Declarados conclusos, foram os autos remetidos à Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais, ocasião em que foram distribuídos ao julgador fiscal José Hugo Lucena da Costa, que exarou sentença nas fls. 41/48, na qual decidiu pela *parcial procedência* da exigência fiscal, nos termos da seguinte ementa, *in verbis*:

> *RETENÇÃO A MENOR DO IMPOSTO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. INFRAÇÃO CARACTERIZADA EM PARTE*
>
> *- Reputa-se regular o lançamento de ofício que tem por objeto a exigência da diferença de valores relativos ao ICMS*

Substituição Tributária recolhidos a menor, em razão da utilização de base de cálculo na apuração da substituição tributária divergente da prevista na legislação tributária de regência. In casu, alegação da autuada desconstituiu a multa por reincidência.

AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE

Cientificada da decisão de primeira instância, por meio do DTe, com ciência em 6/12/2024 (fl. 50), a Autuada apresentou Recurso Voluntário em 7/1/2025 (fls. 51/70), no qual reitera os fundamentos apresentados em primeira instância, especialmente reforçando que:

a) Aduz a não apresentação da ordem de serviço, sua prorrogação e notificação da Recorrente acerca da prorrogação do prazo para conclusão da fiscalização;

b) Da nulidade da decisão de primeira instância – ausência de enfrentamento da controvérsia: afirma que não houve o enfrentamento da matéria, mesmo quando a Recorrente trouxe argumentos contundentes de que não houve o erro na determinação da base de cálculo do ICMS-ST em razão da utilização do crédito destacado no documento fiscal de aquisição da operação interestadual. A decisão não se debruça sobre os dispositivos de regência para trazer fundamentos que afastem o direito da Recorrente;

c) A discordância entre o Autuante e o cálculo realizado pelo contribuinte, no caso concreto, se dá em relação ao alcance interpretativo do termo "carga tributária", previsto no art. 7º do Decreto n° 31.382/10. Enquanto a Recorrente entende que o termo indica a aplicação da carga tributária LÍQUIDA, ou seja, aquela recolhida em favor dos Estados signatários do Protocolo ICMS 46/00, levado em consideração o valor do imposto destacado no documento fiscal relativo à aquisição interestadual, o Autuante sustenta que o cálculo deveria considerar a carga tributária BRUTA, o que inclui a parcela do ICMS recolhida em favor do Estado produtor do trigo em grão;

d) Com efeito, Ato COTEPE/ICMS nº 142/2023 divulga o valor de referência da carga tributária do ICMS para o trigo em grão nacional, a farinha de trigo e a mistura de farinha de trigo. E para fins de definição do ICMS da operação, há necessidade de observância do art. 4º, §4º, do referido Decreto n. 31.382/10, conforme remição do Parágrafo Único do art. 7º do mesmo decreto;

e) O crédito destacado no documento fiscal de aquisição da operação interestadual deve ser levado em consideração para fins do imposto a recolher, concluindo-se, a partir da interpretação destes dispositivos, que os valores do ICMS a serem repassados ao Estado da Paraíba corresponderá a 70% (Decreto PB n° 31.382/10, art. 7º, caput) da carga

LÍQUIDA (§ Único do art. 7º c/c §4º do art. 4º do Decreto PB n° 31.382/10) dos 40% (art. 3, I do Decreto PB n° 31.382/10);

f) A legislação acima está em consonância com o disposto no Protocolo 44/00, que permite a utilização do crédito e foi editado justamente para harmonizar a substituição tributária do ICMS nas operações com trigo em grão e farinha de trigo, pelos Estados signatários, integrantes das Regiões Norte e Nordeste, não cabendo ao Estado da Paraíba entender de forma diferente, sob pena de ferir o acordo firmado;

g) Destaque-se, ainda, que não há regulamentação para cálculo defendido pelo Autuante, que trata de diferente a UF moageira e UF de destino, não sendo esse o alcance das normas que regem as operações com trigo em grão e farinha de trigo, motivo pelo qual o crédito não pode ser aplicado exclusivamente em um dos lados da operação, em especial quando há Protocolo específico prevendo a mecanismo de crédito que fora utilizado pela Recorrente;

h) Os cálculos procedidos pela Recorrente (vide doc. 05 da Impugnação) foram realizados utilizando como premissa os dispositivos elencados, não havendo contestação da fiscalização com relação aos demais parâmetros para realização 13 do cálculo do valor devido, mas, tão somente, com relação a utilização dos créditos destacados nos documentos fiscais de aquisição interestadual;

i) Mesmo diante da comprovação da insubsistência da exigência fiscal, ainda subsiste mais uma impropriedade, desta vez com relação à multa aplicada no percentual de 75% sobre o valor principal. É de ser levado em consideração também o benefício da dúvida. Ora, o art. 112, do CTN é claro ao afirmar que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte.

Ante o exposto, requer a Recorrente a nulidade da decisão de primeira instância por ausência de enfrentamento da controvérsia, bem como o reconhecimento e declaração improcedência e/ou nulidade da exigência fiscal, diante da impropriedade da autuação.

Sucessivamente, a Recorrente pede, em não sendo acolhido o pedido anterior, seja reduzida ou mesmo afastada a multa e os juros aplicados, em respeito ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco.

Requer, outrossim, que em caso de dúvida se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à Recorrente (art. 112 do CTN). Protesta a Recorrente pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada aos autos de documentos, bem como a realização de perícia técnica a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor.

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.

Com relação aos aspectos formais do auto de infração, o libelo acusatório trouxe devidamente a indicação da pessoa do infrator e a natureza da infração, não existindo incorreções capazes de provocar a nulidade, por vício formal na autuação, conforme se deduz dos artigos 15, 16 e 17, da Lei nº 10.094/2013.

Outrossim, houve respeito aos preceitos dos art. 41 da Lei nº 10.094/2013 e o art. 142 do CTN.

A Recorrente, inicialmente, apresenta preliminares de nulidade as quais passo a dispor:

1. Não apresentação da ordem de serviço, sua prorrogação e notificação da Recorrente

Conforme é cediço, a Lei 10.094/2013 não estabelece prazo para conclusão dos trabalhos de fiscalização, sendo matéria regulamentada por ato do Secretário de Estado da Fazenda, no interesse do controle interno da atividade de fiscalização.

No presente caso foi emitida a ordem de serviço ESPECÍFICA nº 93300008.12.00001657/2024-67, respeitando a legislação estadual.

Por sua natureza, os prazos dos trabalhos de fiscalização do ICMS são impróprios, sendo permitida a prorrogação deles por motivos justificados, uma vez que o interesse público obriga que todos os ilícitos tributários sejam apurados, independentemente da complexidade e do trabalho que tenha que ser realizado para atingir esse fim.

A esse propósito, vale mencionar excerto do voto do acórdão nº 111/2019, exarado pelo Conselho de Recursos Fiscais da Paraíba, cuja dicção depreende-se a rigidez dos argumentos ora apresentados:

> *"Em outro ponto, ao se referir ao prazo de encerramento das atividades de fiscalização, discorreu o contribuinte sobre prerrogativas que a ele não se dirige. Ora, o prazo, além de ser daqueles que se consideram impróprios, dada a própria natureza da atividade de fiscalização, na qual a circunstância do caso concreto será fundamental para avaliar em qual tempo deve se concluir, não é assunto que a ele interesse, já que o não cumprimento no prazo aventado será contexto a influir na relação de emprego entre o Estado da Paraíba e a autoridade fazendária, tão somente, configurando, na pior das hipóteses em casos de responsabilidade funcional."*

Portanto, entendo que não houve cerceamento da defesa do contribuinte pela razão apresentada, não se configurando caso de nulidade, dentro do princípio "*pas nullité sans grief*", segundo o qual somente há de se declarar a nulidade se houver demonstração de efetivo prejuízo para a parte.

2. Do pedido de nulidade da decisão de primeira instância

No que pertine aos aspectos formais a decisão emanada da primeira instância observa todos os requisitos formais, sendo composta de relatório, fundamentos de fato e de direito e dos demais tópicos exigidos no art. 75 da Lei 10.094/2013, *in verbis:*

> *Art. 75. A decisão de primeira instância conterá:*
>
> *I - o relatório, que será uma síntese do processo, devendo mencionar: a) a qualificação do autuado; b) os fundamentos do auto de infração; c) os fundamentos da impugnação;*
>
> *II - os fundamentos de fato e de direito;*
>
> *III - a indicação dos dispositivos legais aplicados;*
>
> *IV - a quantia devida, as penalidades impostas e os tributos exigíveis, quando for o caso;*
>
> *V - a conclusão;*
>
> *VI - a ordem de intimação;*
>
> *VII - recurso de ofício para instância superior, quando for o caso.*

No que compete ao julgamento do mérito, o julgador expôs sua motivação, de forma que o descontentamento da defesa se refere ao enfrentamento de todas as questões postas em juízo administrativo. Essa controvérsia é reiterada no judiciário, tanto que originou Tema 339 de Repercussão Geral no STF, no tocante à interpretação do art. 93, IX da Constituição Federal, veja-se:

> ***Repercussão geral***
>
> ***Tema 339 do STF - O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas.***

Decorre desse entendimento, que o julgador não está vinculado ao exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas. Assim, a matéria posta em julgamento no Conselho de Recursos Fiscais foi suficientemente analisada em primeira instância, em sentença que fez a fundamentação na legislação pertinente à substituição tributária, tendo analisado as provas do processo, estando a causa tributária madura para o julgamento colegiado.

3. Do pedido de diligências

Consta dos pedidos da Impugnante a realização de perícia. No processo administrativo tributário existe a previsão legal de diligências. No tocante a presente

demanda, rejeito-a por estarem ausentes às condições necessárias, de acordo com o § 2º do art. 59[1] da Lei nº 10.094/2013, que ensejam a sua realização.

Cumpre registrar desde já que o sujeito passivo não elaborou quesitos a serem respondidos pelo Fisco, relacionados aos pontos controversos da autuação em tela, além de não fornecer as provas e demais elementos necessários aos esclarecimentos das dúvidas, conforme impõe o dispositivo legal supratranscrito.

Dessa forma, indefiro o pedido de realização de diligências.

4. Do mérito

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 391, I, e art. 395, todos do RICMS/PB, *in verbis*:

> *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.*
>
> ***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*

[1] Art. 59. Apresentada a impugnação, e até a decisão final administrativa, havendo diligências a realizar serão elas determinadas pelo órgão julgador, de ofício, ou a pedido do autor do procedimento ou do sujeito passivo.
(...)
§ 2º O sujeito passivo que requerer diligência responde pelas despesas correspondentes, devendo indicar, com precisão, os pontos controversos que pretende que sejam elucidados e fornecer os elementos necessários ao esclarecimento das dúvidas.

admitidos descontos condicionado ou não;
c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes. (...)

Acrescentou-se em nota explicativa como infringidos os artigos 3º, I c/c art. 7º do Decreto n° 31.382/10 (que internaliza o Protocolo ICMS 46/00).

> *Art. 3º Na cobrança do ICMS, a carga tributária será decorrente da aplicação dos seguintes percentuais sobre o valor da operação, excluída a parcela do imposto (Protocolo ICMS 80/16):*
>
> *I - 40% (quarenta por cento), nas operações com trigo em grão;*
>
> *II - 36,36% (trinta e seis inteiros e trinta e seis centésimos por cento), nas operações com farinha de trigo e mistura de farinha de trigo*
>
> *Art. 4º 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:*
>
> *Nova redação dada ao "caput" do art. 4º pela alínea "b" do inciso I do art. 1º do Decreto nº 37.312/17 - DOE de 29.03.17 (Protocolo ICMS 80/16).*
>
> *OBS: Efeitos a partir de 1º de abril de 2017.*
>
> *Art. 4º 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 (Protocolo ICMS 80/16): (...)*
>
> *Art. 7º 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 Decreto, destinadas a outra unidade federada signatária, o valor correspondente a 70% (setenta por cento) da carga tributária, definida nos termos deste Decreto será repassado em favor do Estado destinatário da mercadoria, no prazo estabelecido no art. 5º deste Decreto (Protocolo ICMS 80/16).*
>
> ***Parágrafo único**. O cálculo do imposto a ser repassado será feito com base na média aritmética ponderada dos valores apurados nas aquisições de trigo em grão, oriundas do exterior, de Estado não signatário do Protocolo ICMS 46/00 ou de produtor localizado em Estado signatário, observado o disposto no § 4º do art. 4º, ocorridas no mês anterior mais recente em relação à respectiva operação interestadual.*

Foi proposta pelo Fazendário a multa do 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. A infração foi instruída com os demostrativos: i) APURAÇÃO DA CARGA DO ICMS TRIGO E DO VALOR DO ICMS/KG DO TRIGO E FARINHA DE TRIGO (fls. 3) e (ii) APURAÇÃO DO ICMS REPASSE NAS OPERAÇÕES COM FARINHA DE TRIGO E PRÉ-MISTURAS - PROTOCOLO ICMS 46/00 (fls. 4).

A Recorrente toma como indevida a exigência do ICMS pelo Estado da Paraíba, em razão art. 7º do Decreto n° 31.382/10 indicar no seu entendimento a aplicação da carga tributária LÍQUIDA, ou seja, aquela recolhida em favor dos Estados signatários do Protocolo ICMS 46/00, levado em consideração o valor do imposto destacado no documento fiscal relativo à aquisição interestadual.

Ab initio, 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 pelos Estados signatários, sendo procedimento sedimentado no Protocolo ICMS 46/00, cujas cláusulas em destaque transcrevo:

> ***Protocolo 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 5.17.2, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, e no art. 9° da Lei Complementar N° 87, de 13 de setembro de 1996, resolvem celebrar o presente.*
>
> *(...)*
>
> ***Cláusula terceira Na cobrança do ICMS, a carga tributária será decorrente da aplicação dos seguintes percentuais sobre o valor da operação, excluída a parcela do imposto:***
>
> ***I - 40% (quarenta por cento) nas operações com trigo em grão;***
>
> ***II - 36,36% (trinta e seis inteiros e trinta e seis centésimos por cento) nas operações com farinha de trigo e mistura de farinha de trigo.***
>
> ***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:***
>
> ***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) 193,33% (cento e noventa e três inteiros e trinta e três centésimos 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 40% (quarenta por cento)**, caso a alíquota interna adotada pela unidade federada de destino seja diferente de 12% (doze por cento);*

*b) 210% (duzentos e dez por cento), quando oriundas de Unidade da federação com alíquota interestadual de 7% (sete por cento), **devendo este percentual ser ajustado para se obter a carga tributária de 40% (quarenta por cento)**, caso a alíquota interna adotada pela unidade federada de destino seja diferente de 12% (doze por cento);*

*c) 220% (duzentos e vinte por cento), quando oriundas de unidade da Federação com alíquota interestadual de 4% (quatro por cento), **devendo este percentual ser ajustado para se obter a carga tributária de 40% (quarenta por cento)**, caso a alíquota interna adotada pela unidade federada de destino seja diferente de 12% (doze por cento).*

II - nas operações com farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo oriundas do exterior e de unidades da federação não signatárias deste protocolo:

*a) 166,64% (cento e sessenta e seis inteiros e sessenta e quatro centésimos por cento), quando oriundas do exterior ou de unidade da federação não signatária com alíquota interestadual de 12% (doze por cento), **devendo este percentual ser ajustado para se obter a carga tributária de 36,36% (trinta e seis inteiros e trinta e seis centésimos por cento)** caso a alíquota interna adotada pela unidade federada de destino seja diferente de 12% (doze por cento);*

*b) 181,79% (cento e oitenta e um inteiros e setenta e nove centésimos por cento), quando oriundas de unidade da federação não signatária com alíquota interestadual de 7% (sete por cento), **devendo este percentual ser ajustado para se obter a carga tributária de 36,36% (trinta e seis inteiros e trinta e seis centésimos por cento)**, caso a alíquota interna adotada pela unidade federada de destino seja diferente de 12% (doze por cento);*

*c) 190,88% (cento e noventa inteiros e oitenta e oito centésimos por cento), quando oriundas de unidade da Federação não signatária com alíquota interestadual de 4% (quatro por cento), **devendo este percentual ser ajustado para se obter a carga tributária de 36,36% (trinta e seis inteiros e trinta e seis centésimos por cento)**, caso a alíquota interna adotada pela unidade federada de destino seja diferente de 12% (doze por cento).*

§ 1º O valor do imposto cobrado nos termos desta cláusula, exceto na importação do exterior de trigo em grão, não poderá ser inferior ao valor de referência do imposto, estabelecido nos termos do Convênio ICMS 70/97, para todos os estados signatários, através de Ato COTEPE/ICMS publicado no Diário Oficial da União.

§ 2º O Estado do Ceará fica responsável pela comunicação à Secretaria Executiva do CONFAZ do valor de referência estabelecido pelos estados signatários, nos termos do § 1º desta cláusula, que deverá ser informado até o dia 10 (dez), devendo ser publicado até o dia 20 (vinte), produzindo efeitos a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da publicação.

§ 3º Os valores de referência publicados nos termos do § 2º desta cláusula permanecerão em vigor até o mês em que ocorra nova alteração.

> ***§ 4º Para efeitos de apuração do imposto a recolher, será levado em consideração o valor do imposto destacado no documento fiscal relativo à aquisição interestadual.***
>
> *§ 5º Quando o contribuinte de estado signatário remeter trigo em grão para moagem em estado não signatário, a cobrança do ICMS, nos termos deste protocolo, deverá ser feita sobre a farinha de trigo por ocasião do retorno real ou simbólico.*
>
> *§ 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. (...)*
>
> ***DO RECOLHIMENTO, DO RESSARCIMENTO E DO REPASSE***
>
> ***(...)***
>
> ***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 70% (setenta 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.*
>
> ***Parágrafo único.*** *O cálculo do imposto a ser repassado será feito com base na média aritmética ponderada dos valores apurados nas aquisições de trigo em grão oriundas do exterior, de estado não signatário ou de produtor localizado em estado signatário,* ***observado o disposto no § 4º da cláusula quarta****, ocorridas no mês anterior mais recente em relação à respectiva operação interestadual.*
>
> *DO DESTAQUE DO ICMS E DO CRÉDITO FISCAL*
>
> ***Cláusula décima*** *Na cobrança do ICMS na forma prevista neste protocolo não será admitida a utilização de qualquer crédito fiscal, com exceção do destacado no documento fiscal de aquisição interestadual de trigo em grão, farinha de trigo ou mistura de farinha de trigo e do referente à aquisição de bens do ativo imobilizado, que deverá ser apropriado na forma da legislação vigente.*
> ***Cláusula décima primeira*** *Nas saídas internas e interestaduais de trigo em grão, farinha de trigo e mistura de farinha de trigo para estados signatários deste protocolo, o ICMS não deverá ser destacado no documento fiscal que acobertar a respectiva operação. (...)*

Impende destacar que a *ratio legis* do procedimento é que seja adotada uma carga tributária líquida de 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 no trigo importado, seja equivalente ao da farinha importada do exterior e de outros Estados[2].

Com isso, exemplificando, para o período de janeiro de 2024 que servirá de referência para o repasse de fevereiro de 2024, o Fiscal corretamente realizou o seguinte cálculo:

JANEIRO	**Valor**
Trigo Uruguaio 6812487	12.928.837,29*
Trigo Argentino	10.517.049,78*
Total Importado (a)	**23.445.887,07**
Trigo Paranaense 6811404 (b)	**19.959.289,14***
Total de aquisições: (c) = (a) + (b)	43.405.176,21
ICMS destacado nas aquisições: (d)	1.397.150,14
Valor sem o ICMS (líquido): (c) - (d)	**42.008.026,07**
Despesa trigo Importado: (e)	323.539,90
Despesa trigo Nacional: (f)	1.958.629,72
Valor importado c/ despesas g= (a)+(e)	**23.769.426,97**
Valor nacional c/ despesa H= (b) + (f)	**20.520.768,72**
Carga tributária de 40% - Importado: (n)=40% x (g)	9.507.770,79
Carga tributária Nacional - 40% / ATO COTEPE: (o)	11.041.839,93
Total ICMS (p)=(g)+(o)	**20.549.610,72**
Massa em Kg nacional: (k)	18.010.654,00
Massa em Kg importado: (l)	15.499.712,00
Total de massa em KG: m=(k)+(l)	**33.510.366,00**
ICMS por KG Trigo = (P)/(M)	0,613231
ICMS por KG Farinha =(P)/(0,75xM)	0,817642

* Valor aduaneiro

Dessarte, o procedimento adotado pela Fiscalização de cálculo do imposto está totalmente correto, e consta detalhadamente todos os resultados nas

[2]Lima, Jair Moreira. Manual de Fiscalização de Mercadorias em Trânsito. SINDIFISCOPB, 2006. 173p.

planilhas das fls. 3/4, motivo pelo qual houve cumprimento do Protocolo ICMS 46/00 quanto ao repasse devido ao Estado da Paraíba.

A Recorrente igualmente advoga que o Ato COTEPE/ICMS nº 142/2023 divulga o valor de referência da carga tributária do ICMS para o trigo em grão nacional, a farinha de trigo e a mistura de farinha de trigo e destaca a norma segundo a qual após definido o valor do ICMS da operação, deve-se abater o crédito de origem, se for o caso.

Ora, o Ato COTEPE/ICMS nº 142/2023[3] divulga os valores de referência do ICMS na aquisição de trigo em grão nacional, **procedente de Estado não signatário do Protocolo ICMS nº 46/2000**, conforme consta expressamente nos art. 1º e 2º do referido ato. Veja-se:

> ***Art. 1º Ficam divulgados, na forma do Anexo I deste ato, os valores de referência do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS – na aquisição de trigo em grão nacional, procedente de Estado não signatário do Protocolo ICMS nº 46, de 22 de dezembro de 2000, conforme o § 1º da cláusula quarta.***
>
> *§ 1º Para se obter o valor do imposto a recolher, deve-se excluir do valor da operação o ICMS destacado e o ICMS do frete (FOB), aplicar o percentual de 40% (quarenta por cento) e comparar com o valor de referência do Anexo I, prevalecendo, como imposto devido, o de maior valor.*
>
> ***§ 2º Após definido o valor do ICMS da operação, abater o crédito de origem, se for o caso.***
>
> *§ 3º Na falta de descrição do tipo de trigo em grão nacional na nota fiscal, será considerado, para esse trigo em grão, valor de referência do Trigo Panificável.*
>
> ***Art. 2º Ficam divulgados, na forma do Anexo II deste ato, os valores de referência do ICMS na aquisição de farinha de trigo e mistura de farinha de trigo procedente do exterior ou de Estado não signatário do Protocolo ICMS nº 46/00, conforme o § 1º da cláusula quarta.***
>
> *§ 1º Para se obter o valor do imposto a recolher, deve-se excluir do valor da operação o ICMS destacado e o ICMS do frete (FOB), aplicar o percentual de 36,36% (trinta e seis inteiros e seis centésimos por cento) e comparar com o valor de referência do Anexo II, prevalecendo, como imposto devido, o de maior valor.*
>
> ***§ 2º Após definido o valor do ICMS da operação, abater o crédito de origem, se for o caso.***

Não vejo inovação na interpretação da legislação em debate, visto que havendo destaque de ICMS proveniente de Estado não signatário, ele comumente é abatido no procedimento de cálculo realizado pela Fiscalização. Aliás, assim foi feito no presente procedimento, com visto na planilha acima.

---

[3] Divulga o valor de referência da carga tributária do ICMS para o trigo em grão nacional, a farinha de trigo e a mistura de farinha de trigo, conforme prevê o §1º da cláusula quarta do Protocolo ICMS nº 46/00 e revoga o Ato COTEPE/ICMS nº 59/22.

A Recorrente defende ainda que para fins de definição do ICMS da operação, há necessidade de observância do art. 4º, §4º, do Decreto n. 31.382/10, devido haver uma remição feita no parágrafo único do art. 7º do mesmo decreto.

Mais uma vez, com todas as vênias, mas o detalhe interpretativo não alcançado pela defesa, é que os artigos 3º, 4º e 7º do Decreto nº 31.382/10 devem ser interpretados sistematicamente. Assim, observe-se que no art. 4º 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, das margens de valor agregado.**

Então, na lógica imposta pela legislação, partindo-se a base de cálculo do valor bruto, com adição de despesas, frete, e o próprio imposto, e a margem de valor agregado, conforme consta no art. 4º, havendo crédito fiscal em aquisições, evidentemente ele reduz o imposto. Todavia, ressalvou-se dois limites, o do art. 3º, da carga tributária, no caso de 40%, e que o imposto não poderá ser inferior ao valor de referência, estabelecido nos termos do Convênio ICMS 70/97, para todos os Estados signatários do Protocolo ICMS 46/00.

Ora, se o cálculo parte do valor líquido, art. 3º do Decreto nº 31.382/10, que estabelece o limite da carga tributária, como o fez o diligente Auditor, não há se falar em abater na fase seguinte o imposto destacado. Caso esse procedimento de cálculo fosse feito o imposto destacado seria retirado duas vezes, é o que sugere o contribuinte, em sua planilha de cálculo nas fls. 30/35 dos autos.

Todos esses detalhes foram observados pela Fiscalização, já que o cálculo partiu do valor líquido, onde se retirou o ICMS destacado, conforme visto na planilha acima, e se acrescentou na fase seguinte apenas despesas. Foi observado ainda o valor devido de 70% de repasse, previsto no art. 7º do Decreto nº 31.382/10.

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 parcial procedência do auto de infração, dada a exclusão da multa recidiva.

5. Das multas aplicadas

No presente auto de infração foi proposta multa com base no art. 82, V, "g", da Lei n. 6.379/96 e multa por reincidência, nos termos do Art. 87 da Lei n. 6.379/1996. Compete inicialmente aderir ao entendimento da primeira instância segundo o qual não existe nos autos demonstrativos quanto à reincidência de infração da mesma natureza e no prazo de cinco anos, de forma que ratifico a exclusão da majoração da multa em 50%.

Com relação à alegação de que a multa fora aplicada com caráter confiscatório deve-se explicar que a Fiscalização do imposto é uma atividade plenamente vinculada e a multa foi aplicada nos precisos contornos legais, como visto.

Noutro norte, para os Órgãos Julgadores afastarem a aplicação da Lei, teriam que analisar a sua inconstitucionalidade, o que é vedado no Processo Administrativo Tributário, *ex vi*, dos art. 55 e art. 72-A, da Lei 10.094/13, e na Súmula nº 03, aprovada pelo CRF/PB, *ipsis litteris*:

> *Art. 55. Não de inclui na competência dos órgãos julgadores:*
>
> ***I – a declaração de inconstitucionalidade***
>
> *(...)*
>
> *Art. 72-A. No julgamento do processo administrativo tributário é vedado afastar a aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses em que a inconstitucionalidade tenha sido proclamada:*
>
> *I - em ação direta de inconstitucionalidade;*
>
> ***II - por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em via incidental, desde que o Senado Federal tenha suspendido a execução do ato normativo.***
>
> ***SÚMULA 03** – A declaração de inconstitucionalidade de lei não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos.*

Melhor sorte também não existe quanto ao argumento de redução da multa por *in dúbio pro* contribuinte, em referência ao art. 112 do CTN, quando esse dispositivo afirma que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer o contribuinte.

Sobre esta matéria em síntese conclusiva discorre Amaro (2011, p.249) que "De qualquer modo, o princípio *in dubio pro reo*, que informa o preceito codificado, tem uma aplicação ampla: qualquer que seja a dúvida, sobre a interpretação da lei punitiva ou sobre a valorização dos fatos concretos efetivamente ocorridos, a solução há de ser a mais favorável ao acusado.".

No caso em deslinde, não houve dúvida sobre a capitulação legal dos fatos ocorridos, nem sobre a interpretação da lei punitiva, nem tampouco sobre as provas apresentadas, conforme exposto nas justificativas acima, portanto não se aplica o art. 112 do CTN ao caso dos autos.

Por todos estes motivos rejeito o pedido de redução ou afastamento das multas punitivas e o *in dúbio pro* contribuinte requeridas pela defesa.

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 parcialmente procedente o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00001332/2024-24, lavrado em 22 de maio de 2024, contra a empresa M DIAS BRANCO S.A. INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS, inscrição estadual nº 16.900.371-0, condenando-a ao pagamento do crédito tributário total de **R$ 232.910,57 (duzentos e trinta e dois mil, novecentos e dez reais e cinquenta e sete centavos)**, sendo R$ 133.091,75 (cento e trinta e três mil, noventa e um reais e setenta e cinco centavos), de ICMS, por infringência ao art. 391, I, art. 395, todos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto n° 18.930/97, e artigos 3º, I, c/c art. 7º do Decreto n° 31.382/10 e

R$ 99.818,82 (noventa e nove mil, oitocentos e dezoito reais e oitenta e dois centavos), de multa por infração, arrimada no artigo 82, V, “g”, da Lei n.º 6.379/96.

Mantenho cancelado, por indevido, o crédito tributário no valor de R$ 49.909,42 (Quarenta e nove mil, novecentos e nove reais e quarenta e dois centavos), constituído a título de multa por reincidência.

Intimações a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

Segunda Câmara de Julgamento, sessão realizada por meio de videoconferência em 16 de abril de 2025.

Lindemberg Roberto de Lima
Conselheiro Relator