

**PROCESSO** - A.I. Nº1805730001/00-5  
**RECORRENTE** - CEREALISTA CASTRO LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO DE REVISTA – Acórdão 1ªCJF nº 0067/01  
**ORIGEM** - INFAZ BARREIRAS  
**INTERNET** - 01.08.02

## **CÂMARA SUPERIOR**

### **ACÓRDÃO CS Nº 0099-21/02**

**EMENTA:** ICMS. MÁQUINA REGISTRADORA. CRÉDITO FISCAL. ESTORNO DE DÉBITO. UTILIZAÇÃO A MAIS. TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS ISENTAS, NÃO TRIBUTÁVEIS E SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA COM VALOR SUPERIOR AO CUSTO DE AQUISIÇÃO OU DA ENTRADA MAIS RECENTE. Presentes os pressupostos de admissibilidade do Recurso em decisão não unânime. É vedado o aproveitamento de crédito fiscal em razão da entrada de mercadoria decorrente de operação isenta, não tributada, submetida à substituição tributária, transferida com valor superior ao custo de aquisição ou da entrada mais recente. Afastadas as preliminares de nulidade. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

## **RELATÓRIO**

Trata o presente de Recurso de Revista apresentado pelo sujeito passivo contra a Decisão proferida pela 1ª CJF, constante do Acórdão nº 00672/01, que, em sede de Recurso Voluntário, negou-lhe provimento para manter a exigência fiscal ora contestada, julgada Procedente pela 2ª JJF.

O Auto de Infração foi lavrado imputando ao recorrente a utilização a mais de crédito fiscal relativo às transferências de estabelecimento atacadista, do mesmo titular, de mercadorias isentas, não tributáveis e sujeitas à substituição tributária, com base de cálculo superior ao custo de aquisição ou da entrada mais recente.

Alega o sujeito passivo no Recurso em apreço – fls. 693 a 700 – diversas preliminares de nulidade, ao tempo que também apresenta diversas Decisões que seriam paradigmas destas preliminares. A primeira preliminar suscitada seria a ocorrência de ilegitimidade passiva do estabelecimento que recebeu as mercadorias em transferência, alegando que caberia a imputação do cometimento da infração ao estabelecimento remetente e não ao destinatário. Cita e acosta como paradigmas 4 Resoluções nºs: 5011, 4825, 3758 e 3030, todas proferidas em 1997; as duas primeiras pela 1ª CJF, a terceira pela 2ª CJF e a quarta pela 4ª CJF. Todas as decisões citadas foram no sentido de decretar a nulidade dos lançamentos de ofícios a que se reportam por ilegitimidade passiva do autuado.

A segunda preliminar de nulidade é sob o argumento da existência de cerceamento de direito de defesa pela negativa de produção de prova pericial ou revisão fiscal pelos julgadores de 1ª e 2ª Instância, sob a alegação de que o contribuinte não teria apresentado os questionamentos correspondentes e de que as informações constantes no processo seriam suficientes. Afirma o recorrente que os referidos julgadores não observaram que tais questionamentos encontravam-se no

item 20 da Defesa e que os elementos constantes do processo não permitem identificar com segurança se o método utilizado pelos autuantes encontra-se correto, em face de inexistência de apuração dos preços efetivamente levados a efeito para o estorno, e se o procedimento da empresa gerou repercussão financeira negativa para o Estado.

A terceira preliminar é também suscitada por cerceamento de direito de defesa., desta vez sob a alegação de insegurança na determinação da infração, a teor do art. 18, incisos II e IV, letra “a”, do RPAF/99. Tal insegurança derivaria do fato de ser acusação dúbia, por não se especificar e discriminar, mercadoria por mercadoria, qual teria sido a causa do crédito indevido, se preço inferior ao custo ou a entrada mais recente, tornando insanável o vício praticado pelos autuantes. Alega, ainda, que se afigura nos autos a existência de duas ocorrências distintas – transferência por preço inferior ao custo e transferência por preço inferior à entrada mais recente, que teriam sido unidas sem base legal, necessitando que o Fisco separasse tais situações, que seriam autônomas.

Em relação a estas duas preliminares, cita a Resolução nº 4558/95, da lavra da 2ª CJF, que julgou nulo o lançamento de ofício a que se reporta sob o fundamento de que o lançamento teria sido efetuado com vício insanável, por não descrever com precisão e clareza os elementos indispensáveis ao nascimento da obrigação tributária.

A quarta preliminar é suscitada sob o argumento da existência de vício formal no Auto de Infração, tornando-o, a seu ver, ilíquido e incerto o montante lançado, derivado de equívoco nos valores constantes do campo “Total da Infração” e “Total do Débito”, e que este vício uma vez saneado deveria ensejar reabertura do prazo de defesa, o que não teria sido observado.

Finalmente, quanto ao mérito, reafirma a Improcedência da autuação, sob a alegação de falta de previsão legal para o método de apuração adotado. Contesta os levantamentos e os números da autuação e assevera que não houve repercussão financeira contra o Estado. Apresenta como paradigmas para conhecimento do Recurso o Acórdão nº 0338/01 da Câmara Superior, que teria conhecido a revista pedida pela empresa Messias S/A em autuação que teria envolvido ocorrência igual à presente. Como paradigmas de mérito, apresenta o Acórdão CS nº 0198/01 e as Resoluções nºs 0128/97, 0618/97 e 1814/97, as duas primeiras da lavra da 3ª e a última da 4ª Câmaras de Julgamento Fiscal, respectivamente, sendo que a Resolução nº 0618/97 seria paradigma para a questão levantada da inexistência de repercussão financeira.

Alega, ainda, quanto ao mérito, que a autuação incluiu produtos como chocolate em pó e refrescos em pó como mercadorias sujeitas à substituição tributária, mas que tais produtos, segundo orientação da GETRI em Parecer que anexa, não seriam sujeitos a esta sistemática, devendo ser excluídos.

Ao final, pede o conhecimento e provimento do Recurso, a fim de que seja decretada a nulidade ou improcedência da autuação, ou, no máximo, a procedência parcial, com exclusão das mercadorias não sujeitas à substituição tributária, ao tempo que também requer perícia ou revisão fiscal para comprovar suas alegações.

A PROFAZ, às fls. 742 e 743 – manifesta-se pelo Não Conhecimento do Recurso, por entender não preenchidos os requisitos para a sua admissibilidade, quais sejam as Decisões divergentes e a demonstração de nexo e das circunstâncias identificadoras das decisões. Assevera que as decisões paradigmas relativas à presença de nulidade absoluta tratam de nulidade ora em função de equívoco

na indicação do sujeito passivo, ora em virtude de cerceamento da defesa e insegurança da imputação, mas que no PAF em comento a infração resta claramente descrita, tipificada, quantificada e comprovada mediante provas documentais e fundamenta na legislação tributária vigente.

No que diz respeito às paradigmas de mérito, considera que inexistem decisões divergentes, pois em todos aqueles lançamentos, bem como no presente, restou evidente que o procedimento do contribuinte foi contrário aos termos preceituados no art. 295, do RICMS/89, adotado por aqueles contribuintes e que gerou efetivo prejuízo aos cofres estaduais.

## VOTO

Inicialmente devemos consignar que, a nosso ver, embora o recorrente tenha apresentado paradigmas para as preliminares de nulidade suscitadas, entendemos desnecessária esta apresentação, muito embora se trate de Recurso de revista, pois as nulidades absolutas podem ser apresentadas a qualquer tempo, inclusive de ofício, não se operando preclusão, não estando adstritas à preenchimento de pressuposto de admissibilidade desta espécie recursal ou de qualquer outra.

Neste sentido, não analisaremos as Decisões trazidas como paradigmas de nulidade, mas as preliminares de nulidade em si. Assim, de logo devemos rechaçá-las, posto que não vislumbramos no processo em epígrafe nenhum vício formal ou material que o inquene de nulidade.

De fato, a primeira preliminar de ilegitimidade passiva não merece acolhida, posto que o recorrente corretamente consta do pólo passivo da obrigação tributária, lembrando-se que as transferências pela matriz, de mercadorias isentas e não tributadas com preços majorados, não representavam de fato qualquer repercussão onerosa para o remetente, pois não exerciam influência alguma na apuração da conta corrente mensal do ICMS, ao contrário do que acontecia no estabelecimento destinatário – autuado - que utilizava esses valores como base para estorno de débitos, o que resultava em recolhimento a menos de ICMS para o Estado ou em até nenhum recolhimento, e o que também ocorria nas transferências de mercadorias com ICMS pago antecipadamente, que ocasionava utilização a mais de crédito por parte do recorrente e conseqüente redução do imposto a pagar.

Averbe-se, ainda, que a legislação é clara em vedar o crédito a maior que o previsto.

Em relação a segunda preliminar, entendemos primeiramente que não se consubstancia em qualquer cerceamento de defesa o não acatamento de pedido de perícia ou revisão fiscal, desde quando seja fundamentada tal negativa. E assim o fez os relatores de 1ª e 2ª Instâncias. O Relator da JJF expressamente indeferiu o pedido não só sob o argumento de que não foram apresentados os quesitos, o que realmente ocorreu, pois o item 20 da peça defensiva não traz nenhum quesito, como de forma inverídica afirma o recorrente, o que lastra o indeferimento do pedido, como prevê peremptoriamente o Parágrafo único do art. 145, do RPAF/99, mas também com o argumento de que os elementos do processo seriam, a seu ver, suficientes para sua convicção e formação de ente de convencimento, o que é perfeitamente permitido ao julgador, nos termos do art. 147, inciso I, alínea “a”, do mesmo diploma regulamentar. Tal fundamentação também foi proferida pelo Relator do voto vencedor de 2ª Instância.

A terceira preliminar de nulidade não tem melhor sorte, pois insiste o contribuinte em apresentá-la sem que consiga evidenciar a sua ocorrência, e por uma simples razão: a questão, que envolve

também mérito, é saber se o procedimento do contribuinte tem ou não respaldo legal e regulamentar e se os levantamentos e demonstrativos apresentados pelos autuantes refletem estas disposições. Pois bem, como bem frisado pelas Decisões guerreadas, os autuantes especificaram as mercadorias, as quantidades, as notas fiscais, os preços de aquisição e os das transferências das operações objeto da autuação; respaldaram a exigência nos dispositivos pertinentes da legislação então vigente e está demonstrado nos autos o prejuízo ao Estado com o procedimento do contribuinte, o que importou em utilização de crédito a mais e conseqüente redução de imposto a recolher. Onde então a insegurança na infração e o cerceamento de direito de defesa?

A quarta preliminar, já objeto de apreciação pelas Decisões hostilizadas, aliás como o foram as outras, não deve ser acolhida, posto que o total do débito exigido está consentâneo com o somatório das parcelas exigidas, constantes do demonstrativo de débito às fls. 4 e 5 dos autos, sendo incompreensível que o recorrente reitere tal alegação muito embora uma simples soma destas evidenciará que ela não procede.

Em síntese, votamos pelo não acatamento das preliminares ora analisadas.

Antes de adentrar no mérito, o recorrente apresenta o que chama de paradigma de conhecimento, que seria o Acórdão nº 0338/01 da Câmara Superior. De fato, a matéria tratada naquela Decisão é idêntica a esta, no entanto, decidiu-se de maneira análoga ao decidido neste PAF, mantendo-se a exigência fiscal, portanto não há que se falar em divergência de julgamento entre as Câmaras. O mesmo pode-se falar do Acórdão CS nº 0198/01. Já a Resolução nº 0618/97, além de tratar de matéria fática distinta – recolhimento intempestivo do ICMS - no lançamento de ofício a que ela se reporta comprovou-se o não prejuízo aos cofres estaduais, o que não restou comprovado neste PAF.

As demais decisões trazidas como paradigmas – Resoluções nºs 0128/97 e 1814/97, da 3ª e 4ª CJF – entendemos que se caracterizam como paradigmas, ao contrário do opinativo da douta PROFAZ, pois tratam de matéria idêntica a tratada neste PAF, cujas decisões de fato são divergentes em confronto com os julgamentos que prevaleceram neste lançamento de ofício

No entanto, no mérito, melhor sorte não encontra o recorrente, pois a nosso ver corretos foram os Julgados ora hostilizados que mantiveram as exigências fiscais. Já tendo nos manifestado em outros Autos de Infração lavrados sobre a mesma matéria, e também já sendo conhecida a nossa posição, transcreveremos aqui o nosso voto, que refuta adequadamente as razões trazidas pelo recorrente:

*“Analisando os dispositivos regulamentares que envolvem o assunto em lide observo que o art. 19, § 3º, do RICMS/89 define, claramente, a base de cálculo nas operações de transferências de mercadorias que sofreram substituição tributária, a qual não poderá ser superior ao preço médio de aquisição.*

*Já o artigo 70, § 5º, reza que nas saídas por transferências para estabelecimento do mesmo titular situado neste Estado, poderá o remetente atribuir à transferência outro valor, desde que não inferior ao do custo da mercadoria.*

*Entretanto, a regra prevista no art. 295, do RICMS/89, a qual o recorrente estava obrigado a seguir, estabelece o seguinte:*

*“Art. 295 – Em substituição ao previsto no artigo anterior, o usuário de máquina registradora poderá optar pelo seguinte tratamento, mensalmente:*

- I - .....*
- II - .....*

*III – do valor obtido na forma do inciso anterior, serão deduzidos:*

- a) .....*
- b) o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações internas, sobre o custo total das entradas (valor das mercadorias, mais IPI, seguro, frete, carreto, ICMS pago por antecipação no ato de aquisição e demais encargos comerciais) de mercadorias isentas, não tributadas ou ICMS pago antecipadamente pelo regime de substituição tributária, acrescido de 15% a título de lucro”*

*De maneira que, à luz do dispositivo regulamentar acima transcrito, dispositivo este que o recorrente optou por utilizar, fica claro que, para se proceder o estorno mensal de débito, deverá ser utilizado o CUSTO TOTAL DAS ENTRADAS, custo este ali definido, sobre o qual agregar-se-á a MVA de 10 ou 15% a depender do período. Ora, a partir do instante que a legislação autoriza a agregação de margem de lucro é óbvio que este percentual só poderá ser acrescido ao custo de aquisição da mercadoria.*

*Para reforçar este meu entendimento aqui esposado reporto-me ao Parecer Técnico nº 012/98 da ASTEC/CONSEF consignado em Auto de Infração idêntico ao presente, o qual expressa que o procedimento do recorrente trouxe as seguintes consequências tributárias:*

*“ Com referência as mercadorias com ICMS pago antecipadamente no regime de substituição tributária: existe expressa disposição regulamentar, prevista no § 3º, do artigo 19, do RICMS aprovado pelo Decreto nº 2460/89, que veda transferências de mercadorias com base de cálculo superior ao preço médio de aquisição. Assim o procedimento adotado pela empresa de utilizar preço de transferência acima do legalmente permitido gera no estabelecimento adquirente – filial Autuada, utilização a maior de crédito fiscal e conseqüentemente redução do valor do imposto recolhido.”*

*“No que diz respeito as mercadorias isentas e não tributadas : Embora o RICMS vigente à época não trate especificamente sobre transferências de mercadorias de estabelecimento atacadista para filial usuária de Máquina Registradora, como ocorre no atual RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 (§ 3º, art. 743), há um significativo reflexo econômico, tendo em vista que na apuração do imposto, com base no art. 295, do mencionado RICMS, a exclusão da tributação dessas mercadorias não ocorre por meio de lançamentos em documentos fiscais, mas através de mecanismo de compensação do débito, mediante utilização de crédito fiscal presumido. A empresa remetente (estabelecimento atacadista) ao transferir essas mercadorias para a filial autuada, por não ser onerada com tributação do imposto, indicou valores de saídas cujas características evidenciam não corresponderem ao valor real da operação, sem que isso tenha lhe causado qualquer repercussão tributária. Contudo, assegurou ao estabelecimento adquirente estorno de débito, correspondente ao*

*valor das entradas dessas mercadorias acrescido ainda de TVA legalmente estabelecido (10 ou 15% de acordo com o período). Portanto, ao transferir mercadorias não tributáveis por valores excessivamente superiores ao custo de aquisição, assegurou ao estabelecimento adquirente – filial Autuada, a utilização de crédito em valor superior ao débito correspondente, contrariando dessa forma toda a sistemática do ICMS que consiste no pagamento do imposto sobre o valor agregado (diferença entre débito e crédito)”.*

*E assim concluem os Pareceristas da ASTEC: “ Pelo exposto, nosso entendimento é de que os valores das transferências das mercadorias indicados pelo remetente como preço de venda são valores fictícios, cuja finalidade é tão somente proporcionar benefício fiscal ao estabelecimento adquirente, devendo os créditos fiscais deles decorrentes serem descaracterizados para apuração do imposto e, por conseguinte, ser considerado correto o procedimento fiscal ”.*

Quanto à questão alegada de inclusão de produtos não sujeitos à substituição tributária, observamos que em nenhum momento do item processual esta questão foi aventada, estando, assim, a nosso ver, presente o instituto da preclusão, ao contrário do que entende o recorrente. De qualquer forma, tal matéria poderá ser levantada ainda em fase administrativa, quando do exercício do controle da legalidade pela PROFAZ.

No que pertine ao pedido de perícia ou revisão fiscal, adoto integralmente os fundamentos apresentados nas Decisões hostilizadas e aqui por nós repetidos quando da apreciação da preliminar de nulidade sobre a questão.

Do exposto, somos pelo CONHECIMENTO e NÃO PROVIMENTO do Recurso de Revista apresentado.

#### **VOTO DISCORDANTE**

Quanto ao conhecimento da Revista peço vênias para discordar do entendimento dos demais integrantes do colegiado desta Câmara Superior. A paradigma trazida pelo recorrente é questão superada, conforme atual e reiterada jurisprudência do CONSEF, ao decidir lides envolvendo matéria idêntica a discutida nestes autos. Só para exemplificar, cito alguns acórdãos, originários das Câmaras do Conselho de Fazenda que corroboram o nosso entendimento. São eles: acórdãos de nºs 0413/96, 0123/97, 1417/98, 1419/98, 1423/98, 4451/98, 1576/99, 0067/01, 0083/01, 0156/01, 0177/01, 0215/01, 0338/01. Entre as teses jurídicas contidas nas mencionadas decisões podemos destacar as seguintes:

- 1) Na apuração do imposto a ser recolhido no sistema de máquina registradora sem capacidade de registros alfa numéricos, é vedado ao contribuinte creditar-se, por via de estorno de débito, das entradas de mercadorias decorrentes de operação isenta, não tributada ou submetida à antecipação/substituição tributária, por valor superior ao custo de aquisição ou da entrada mais recente.*
- 2) Nas transferências de mercadorias isentas, não tributadas ou submetidas à antecipação/substituição tributária, o estabelecimento destinatário, se usuário de máquina registradora sem capacidade de registros alfa numéricos, deverá efetuar o estorno de débito com base nos valores do custo de aquisição ou de entrada mais recente.*

- 3) *As transferências de mercadorias isentas, não tributadas ou sujeitas ao regime de antecipação/substituição tributária por valor superior ao custo de aquisição repercutem no cálculo do ajuste de máquina registradora sem capacidade de registros alfa numéricos, reduzindo o montante do imposto devido nas operações de saídas através do equipamento fiscal.*
- 4) *A opção do contribuinte de utilização de máquina registradora não admite o procedimento de estorno de débito utilizando valores superiores ao custo de aquisição, com referência às mercadorias isentas, não tributadas ou com imposto pago por antecipação/substituição tributária, recebidas por transferência ou adquiridas de terceiros .*

Os precedentes acima mencionados poderiam, sem a menor dúvida, constituir enunciado de Súmula do CONSEF, nos termos do art. 174, do RPAF/99, dado o fato da iterativa e reiterada presença dos mesmos nas decisões envolvendo a autuação em exame neste PAF. E mais - quando este tipo de lide é apresentado na sessão de julgamento, é unânime a afirmação de que se “trata de questão por demais conhecida da Câmara”. Ora, se a questão é por demais conhecida é, também, questão por demais decidida. E aí apresenta-se o questionamento: como dar efeito, quase eterno, a um paradigma que está superado por inúmeras outras decisões ?

Neste voto, defendo o argumento de que, apesar da decisão trazida pelo recorrente apresentar tese jurídica oposta à contida na decisão atacada, a mesma não expressa mais divergência jurisprudencial do CONSEF. A questão, portanto, deixou de ser controvertida, pois foi pacificada pelas Câmaras de Julgamento, em repetidas decisões, firmando-se a posição de que o procedimento adotado pelo recorrente contraria a legislação fiscal que regula o regime de apuração do ICMS através de máquina registradora.

É importante registrar, ainda, que esse assunto, no sistema jurídico brasileiro, não constitui tema novo. Nas esfera do Poder Judiciário, podemos mencionar, a título exemplificativo, o posicionamento do Tribunal Superior do Trabalho (TST) e do Supremo Tribunal Federal (STF), ao apreciar processos envolvendo divergência jurisprudencial, decidindo lides de natureza trabalhista. Cumpre observar que o direito processual do trabalho em muito se assemelha ao processo fiscal, pois em ambos, o princípio da informalidade é mais presente, é garantido o “*jus postulandi*” às partes e a questão do ônus da prova sofre algumas atenuações, em razão da condição de inferioridade do trabalhador face ao empregador. Quanto à questão da divergência jurisprudencial, cito o Enunciado TST nº 42, que apresenta o seguinte texto: “*Não ensejam o conhecimento de revista ou de embargos decisões superadas por iterativa, notória e atual jurisprudência do Pleno*” . Já o STF, através da Súmula nº 401, firmou o seguinte entendimento: “*Não se conhece de recurso de revista, nem de embargos de divergência, do processo trabalhista, quando houver jurisprudência firme do Tribunal Superior do Trabalho no mesmo sentido da decisão impugnada, salvo se houver colisão com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*”. Só para melhor esclarecer o argumento, os recursos mencionados nas Súmulas acima são meios processuais utilizados para se dirimir o conflito de entendimento de decisões originários dos tribunais trabalhistas.

Assim, devo concluir que os nossos argumentos apresentam uma certa relevância e visão lógica, pois não seria razoável que uma decisão isolada, única ou ultrapassada pelo tempo, em razão da evolução de entendimento, se eternize como paradigma. Se o objeto principal do Recurso de Revista

é resolver o conflito jurisprudencial e se esse conflito não mais existe, pois foi superado, entendendo que deve ser afastada a admissibilidade do Recurso que estiver baseado, unicamente, na afirmação de divergência superada. O entendimento em contrário implicaria na circunstância de ficarmos, de forma insuperável, presos a um passado que já não acreditamos mais.

Por todo o exposto, meu voto é pelo NÃO CONHECIMENTO da Revista. Já na questão de mérito, coerente com a jurisprudência reiterada do CONSEF, acompanho o voto da Relatora.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da Câmara Superior do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, **NÃO PROVER**, o Recurso de Revista apresentado e homologar a Decisão Recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **1805730001/00-5**, lavrado contra **CEREALISTA CASTRO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$287.893,99**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 61, VIII, “a”, da Lei nº 4.825/89, e no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

VOTOS VENCEDORES: Conselheiros (as) Antonio Ferreira de Freitas, Carlos Fábio Cabral Ferreira, Ivone Oliveira Martins, Sandra Urânia Silva Andrade, Ciro Roberto Seifert e Tolstoi Seara Nolasco .  
VOTOS VENCIDOS: Conselheiros (as) José Carlos Boulhosa Baqueiro, Max Rodrigues Muniz, Verbena Matos Araújo, Nelson Teixeira Brandão , José Carlos Barros Rodeiro e José Raimundo Ferreira Santos.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de julho de 2002.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA

TOLSTOI SEARA NOLASCO – VOTO DISCORDANTE

MARIA HELENA CRUZ BULCÃO - REPR. DA PROFAZ