

PROCESSO	- A. I. Nº 232845.0024/01-6
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e CEREALISTA CASTRO LTDA.
RECORRIDOS	- CEREALISTA CASTRO LTDA. e FAZENDA PUBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0319-04/02
ORIGEM	- INFRAZ BARREIRAS
DOE	- 10.04.03

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0023-12/03

EMENTA: ICMS. MÁQUINA REGISTRADORA. CRÉDITO FISCAL. ESTORNO DE DÉBITO. UTILIZAÇÃO A MAIS. **a)** AJUSTE MENSAL. TRANSFERÊNCIAS RECEBIDAS DO ESTABELECIMENTO MATRIZ. MERCADORIAS ISENTAS, NÃO TRIBUTADAS OU SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VALORES MAJORADOS. As transferências de mercadorias isentas, não tributadas ou sujeitas ao regime de antecipação tributária por preços majorados repercutem nos cálculos do ajuste pertinentes às operações de vendas efetuadas através de máquinas registradoras, reduzindo o montante do imposto devido. Infração caracterizada. **b)** ERRO NA SUA APURAÇÃO. Restou comprovado que não houve prejuízo para o Estado. Débito inexistente. Afastadas as preliminares de nulidade. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do Relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 27/09/01, exige ICMS no valor total de R\$19.941,51, em decorrência das seguintes irregularidades:

1. Utilizou crédito fiscal de ICMS a mais, no valor de R\$13.305,80, relativamente às transferências de estabelecimento atacadista do mesmo titular, de mercadorias isentas, não tributáveis ou sujeitas à substituição tributária, com base de cálculo superior ao custo de aquisição ou da entrada mais recente.
2. Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$6.635,71, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas.

Inconformada com a decisão contida no Acórdão nº 0319-04/02, da 4ª Junta que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, por ter restado comprovado que, relativamente a infração 02, não houve prejuízo para o Estado, sendo, portanto, inexistente o débito apontado pelo autuante, a Empresa entra com Recurso Voluntário, contra o item 01, onde diz que:

1 – O lançamento, bem como a Decisão Recorrida, não possuem a necessária fundamentação. Independentemente disso, salienta a Empresa, a ocorrência apontada relativa ao item 01 do Auto de Infração, não causou o dano financeiro que o lançamento projetou, devendo a Segunda instância restabelecer a ordem legal.

2 – O Auto de Infração é Nulo, relativamente ao item 01, por ilegitimidade passiva, pois se infração houvesse teria sido praticada pelo estabelecimento que remeteu as mercadorias e não por ela, destinatária das mesmas.

3 – O Auto de Infração é Nulo, relativamente ao item 01, por insegurança na determinação da infração e apuração dos valores pois a autuação segue métodos próprios, sem previsão na legislação que regula a espécie, tudo conforme expressamente lançado no campo “descrição dos fatos, do Auto de Infração. Os autuantes fizeram acusação dúbia (preço inferior ao custo ou a entrada mais recente), o que atinge o lançamento por vício insanável, pois não se encontra a base legal para a pretendida glosa. A Empresa não tem certeza se a acusação é referente ao crédito indevido em função de estarem as mercadorias enquadradas em normas que determinam a ausência de tributação ou tributação antecipada, ou se o crédito é indevido em função da base de cálculo utilizada nas transferências. Como é usuária de máquina registradora, parece que a segunda hipótese é a mais correta, restando a dúvida.

4 – A decisão da Junta é equivocada pois o RICMS dispõe que a base de cálculo, nas transferências, não poderá ser menor que o preço de aquisição das mercadorias, não existindo norma que vede a transferência por preços superiores aos de aquisição. Além disso o Auto de Infração não apresenta a apuração do custo de entradas de acordo com a fórmula preceituada pelo RICMS, em seu artigo 743, parágrafo 2º, consistindo, portanto, mera presunção, não autorizada por Lei, os valores lançados no Auto de Infração.

5 – Quanto ao mérito, após fazer referência a parecer emitido pela Dra. Sylvia Amoêdo, da PROFAZ, a Empresa afirma que o Auto de Infração é Improcedente, por “absoluta falta de previsão legal para o método de apuração adotado, bem como para a própria causa de pedir”.

6 – Não apresenta números que se confrontem com os da autuação pois seria corroborar com as irregularidades apontadas, impugnando, por cautela, os levantamentos e os números apresentados pelo fisco, “na expectativa de que, sendo necessário, uma prova pericial venha a aniquilá-los”.

7 – “Outro ponto que merece destaque, diz respeito à ausência de repercussão econômica contra o Estado, haja vista que os autuantes sequer averiguaram os valores utilizados para incidência do imposto na comercialização. Ora, se os montantes levados na tributação coincidem com os valores de transferências (ou são maiores), ou seja, não houve prejuízo, não há que se falar em repercussão econômica negativa. Tal aspecto deve ser esclarecido, sendo oportuna, também no particular, a revisão fiscal”.

8 – “Assim para provar o alegado a autuada pede a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente perícia técnica por órgão estranho ao feito ou revisão fiscal objetivando aferir: se os métodos adotados pelo senhores fiscais são compatíveis com o fulcro da autuação; se possui base legal; se a apuração dos valores seguiu as normas regulamentares quando ao estorno do débito e a apuração do custo das mercadorias; e, principalmente, considerando os valores oferecidos a tributação, se houve repercussão econômica contra o Estado”.

Ao final a Empresa pede seja o recurso Provido para que seja o Auto de Infração julgado Nulo ou Improcedente.

A PROFAZ, em seu parecer, após afastar as nulidades suscitadas, assim conclui: “No mérito, adoto entendimento da ASTEC exarado no Processo nº 03024758-0/0 lavrado contra a Empresa Messias S/A, onde esclareceu que a prática da autuada não está correta, pois gera uma distorção no imposto a recolher”.

Em 03/12/2002, o Sr. Presidente do CONSEF, utilizando as prerrogativas contidas no RPAF/99, recorre para que se analise Recurso de Ofício, relativamente ao item 02 do Auto de Infração, que havia sido julgado Improcedente pela Junta, que não recorreu.

Em 24/02/2003, na assentada de julgamento, o Conselheiro Carlos Fábio Cabral Ferreira solicitou vistas ao processo, no que foi atendido.

VOTO VENCIDO

Inicialmente tenho que me referir ao Recurso de Ofício apresentado, relativamente ao item 01 do Auto de Infração. Tenho a dizer que concordo integralmente com o voto dado pela Junta, que considerou insubstancial a ação fiscal, após diligência feita pela ASTEC ter considerado inexiste prejuízo para o Estado, tendo, para chegar a essa conclusão, refeito o conta corrente da Empresa, após adicionar as operações de transferências, que foram indevidamente excluídas do total das saídas. A análise da presente autuação em conjunto com outras ações, como pretendido pelos autuantes ao tomar conhecimento da revisão feita pela ASTEC, não tem cabimento, pois cada caso é um caso, não se podendo estender, a diversas ações, conclusões contidas em outras ações. Por isso, concordando com o trabalho da ASTEC e com o voto proferido pela Junta, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício apresentado, para que se mantenha a Decisão Recorrida quanto ao item 2 do Auto de Infração, pois o mesmo é IMPROCEDENTE.

Quanto ao Recurso Voluntário interposto, que se refere ao item 1 do Auto de Infração, inicialmente há que se analisar as preliminares de nulidade suscitadas pela Empresa.

A primeira, que versa sobre ilegitimidade passiva, tem total pertinência, pois todos deste CONSEF sabem que sempre entendi ser totalmente impossível se lavrar um Auto de Infração contra um contribuinte tomando por base dados de outro contribuinte. No caso, o autuado recebeu em transferência, mercadorias remetidas por estabelecimento da mesma Empresa. Ora isso não quer dizer que se possam tomar dados do remetente, mesmo sendo da mesma Empresa, para autuar outro estabelecimento, no caso o autuado, pois são estabelecimentos distintos, devendo prevalecer a tão propalada, pelo fisco, autonomia dos estabelecimentos. O autuado, no caso, não cometeu qualquer falha pois apropriou corretamente os valores das mercadorias que recebeu, efetuando seus ajustes e estornos na forma prevista na legislação. Se existe qualquer irregularidade na sistemática do contribuinte remetente, ele é quem deveria ser autuado e não o destinatário. A ilegitimidade passiva é flagrante. Sendo assim e por todo o exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado, para que seja reformada a Decisão Recorrida, pois o Auto de Infração, relativamente ao item 1 é NULO, de acordo com o artigo 18, incisos II, III e IV do RPAF/99.

A segunda preliminar suscitada, que se refere à possível insegurança na determinação da infração e na apuração dos valores, não pode prosperar pois a acusação está perfeitamente identificada bem como os números lançados no Auto de Infração.

Quanto à diligência solicitada pela Empresa, no seu Recurso, a meu ver não é necessária pois os documentos contidos no processo, bem como a revisão efetuada pela ASTEC, a meu ver, são suficientes para que possa emitir voto, como se verá mais adiante.

Quanto ao mérito, entendo ter restado comprovado, por tudo quanto consta do processo, que o autuado não cometeu nenhuma irregularidade, estando perfeitamente corretos os seus procedimentos, quanto aos lançamentos e estornos procedidos, referentes às mercadorias isentas, não tributadas ou enquadradas no regime de substituição tributária, que foram recebidas do estabelecimento Matriz. Não consegui identificar nenhum procedimento que esteja em desacordo com a legislação. Repito que os dados de outro contribuinte não podem ser usados contra o ora autuado. Os autuantes cometem equívoco ao lavrar o Auto de Infração contra o contribuinte identificado neste processo, que a meu ver nada deve ao Estado, com referência à acusação trazida no item 01 do mesmo pois, até prova em contrário, seus registros estão corretos não tendo a fiscalização trazido nada que os desqualificasse. Por isso, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado, para que seja reformada a Decisão Recorrida, pois o referido item do Auto de Infração é IMPROCEDENTE.

VOTO VENCEDOR

Peço vênia para divergir do entendimento esposado pelo ilustre Conselheiro Relator deste PAF em relação ao Recurso Voluntário já que, quanto ao Recurso de Ofício, também entendo que a diligência efetuada pela ASTEC não constatou que o procedimento do recorrido tenha ocasionado prejuízo à Fazenda Estadual. Portanto, neste aspecto, deve ser mantida a Decisão da 1^a Instância.

Por igual, no que diz respeito ao Recurso Voluntário, comungo do mesmo entendimento da douta PROFAZ, no sentido de que seja mantida inalterada a Decisão recorrida pelas razões as quais passo a me pronunciar.

Em relação à primeira preliminar de nulidade levantada pelo recorrente, “por ilegitimidade passiva do autuado” não há como prosperar vez que o procedimento fiscal não tomou como base para a autuação “dados de outro contribuinte” conforme afirmou, equivocadamente, o ilustre relator. A autuação está pautada em notas fiscais de transferências registradas no estabelecimento autuado, portanto, documentos pertencentes ao próprio sujeito passivo já que integram suas escritas contábil e fiscal. E não poderia ser de outra forma, já que, as transferências, comprovadamente irregulares, não resultaram em qualquer repercussão tributária/fiscal no estabelecimento do remetente, sob a ótica do ICMS, por se tratarem de operações isentas de tributação no estabelecimento do remetente, enquanto ao estabelecimento do autuado, geraram créditos fiscais indevidos, haja vista que as transferências ocorreram com valores majorados, justamente, com o fito de proporcionar tais créditos, tendo em vista a condição de usuário de máquina registradora pelo destinatário, cujas operações de transferências mencionadas são levadas em consideração nos ajustes mensais que foram efetuados.

Portanto, não há porque se cogitar de ilegitimidade passiva vez que, a repercussão tributária em nível do ICMS só existiu no estabelecimento do autuado que foi, sem dúvida, o único que se beneficiou das operações irregulares apuradas pelos autuantes. Afasto, pois, esta primeira preliminar de nulidade.

Quanto à segunda preliminar de nulidade, que trata de uma “possível insegurança na determinação da infração e na apuração dos valores” concordo com o ilustre Relator de que a mesma não pode prosperar já que, realmente, a acusação está perfeitamente identificada e

demonstrada pelos autuantes às fls. 164 a 188 dos autos, cujos demonstrativos foram entregues, mediante recibo, ao recorrente, estando identificados, mês a mês, os produtos, as quantidades e os respectivos valores, os quais não foram rechaçados pelo recorrente. Inexiste, desta maneira, qualquer dubiedade na acusação, muito menos ofensa à legislação tributária, consoante demonstro adiante. Considero oportuno salientar que, para a autuação importava, sim, o preço/valor atribuído a transferência pois é este é o referencial para o estorno do débito.

Do exposto, considero afastadas todas as preliminares de nulidade suscitadas pelo recorrente.

Em relação à diligência solicitada pelo recorrente, concordo com o Sr. Relator quanto sua desnecessidade vez que os elementos presentes aos autos são, realmente, suficientes para formação do convencimento pelos julgadores.

Aliás, inúmeros foram os Autos de Infração idênticos ao presente, lavrados contra esta empresa e que já passaram e foram julgados por este Conselho de Fazenda, já existindo um posicionamento firmado por este Órgão a respeito desta questão, tendo, inclusive, figurado como relator em outras oportunidades, razão pela qual, por coerência e por continuar com o mesmo entendimento e posicionamento já externados, peço a devida permissão pra transcrever o Voto que proferi em relação ao Auto de Infração nº 03362095/96, lavrado contra a mesma empresa, pelo mesmo motivo, o qual reflete minha posição em relação ao mérito da presente autuação.

“Quanto as razões de mérito argüidas pelo recorrente em relação ao item 05, a rigor, não diferem daquelas já argüidas em preliminar.

A origem da autuação foi o fato do estabelecimento matriz efetuar operações de transferências de mercadorias isentas, não tributáveis e incluídas no regime de substituição tributária, para o estabelecimento filial, com os valores majorados, ou seja, superior ao preço de custo.

O estabelecimento destinatário, por sua vez, além de já receber essas transferências com os preços majorados ainda incluía, para efeito de estorno de débito, o percentual de MVA (10% ou 15%) previsto no art. 295 do RICMS/89. Portanto, o que aqui se nota é que o recorrente utilizava a regra do art. 295 apenas naquilo que lhe beneficiava.

Por outro lado, observo que todos os contribuintes são obrigados a emitir notas fiscais em suas operações de saídas de mercadorias, a qualquer título . Porém, aqueles que optavam por utilizar máquinas registradoras, a SEFAZ , após preenchidos os trâmites legais, autorizava o uso desde que o contribuinte seguisse as normas previstas no regulamento, dentre estas, as constantes nos artigos 294 e 295. O recorrente optou por seguir a norma encartada no art. 295 portanto, sua apuração mensal do imposto estava atrelada a este dispositivo legal.

As transferências pela matriz, de mercadorias isentas e não tributadas, com preços majorados, não representavam 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 que utilizava esses valores como base para estorno de débitos. Isto, sem dúvida alguma, resultava em recolhimento a menos de ICMS para o Estado ou em nenhum recolhimento conforme

já comentado neste voto.

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) 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.*

Portanto, a meu ver, não restava outra opção ao recorrente senão a de seguir a norma do art. 295. Vejo, ainda, que o fato do estabelecimento matriz optar em transferir mercadorias para o estabelecimento filial com “preços majorados” não autoriza o recorrente de proceder de forma diversa da prevista no art. 295 do RICMS/89. Neste caso, caberia ao recorrente, adaptar esses valores a norma regulamentar para fim de efetuar o estorno do débito, providência esta adotada pelos autuantes, a qual, prevalece.

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 consequentemente 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 ”.

Por fim, não vejo erro na apuração concluída pela ASTEC conforme argumenta o recorrente, em relação a margem de lucro encontrada e entendo que não existe a mínima possibilidade de comparação desse trabalho com a diligência anterior realizada pelo DICO que, além de não demonstrar a apuração da TVA, assim se expressa: “Após amostragem de alguns produtos isentos, constatamos que a TVA utilizada pela matriz, desses produtos, era de aproximadamente 30%, porém deixamos de emitir nosso parecer por não entender, neste contexto, o termo empregado ‘preços incompatíveis’ ”.

Diante disto não há como se considerar um pronunciamento desta natureza como “prova que favorece o contribuinte” pois, a rigor, nada de concreto está dito. Logo, descabe a realização de qualquer diligência para se “comparar essa TVA de 30% encontrada pelo revisor do DICO” com a demonstrada nos autos pela ASTEC que é a

real enquanto a outro considero irreal e apurada através de “amostragem de algumas notas” sem indicação das mesmas ou mesma da apuração.

De maneira que, à luz do exposto no voto acima reproduzido, não resta dúvida quanto ao procedimento irregular do recorrente, tanto sob a ótica do RICMS/89, acima citado, quanto o RICMS/96, mencionado pelo recorrente, na medida em que utilizou transferências com valores majorados com o único objetivo de reduzir os valores do imposto mensal que deveria ter recolhido. Inexistiu qualquer equívoco por parte dos autuantes os quais utilizaram para fim da autuação os documentos registrados na escrita do autuado e não os do estabelecimento matriz conforme entendeu o digno Relator.

Por tudo o quanto foi aqui exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO de ambos os Recursos, devendo ser mantida inalterada a Decisão Recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício apresentado, e, por maioria, com o voto de qualidade do Presidente, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado para homologar a Decisão Recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 232845.0024/01-6, lavrado contra CEREALISTA CASTRO LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$13.305,80, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 61, VIII, “a”, da Lei nº 4.825/89 e art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

VOTOS VENCEDORES: Conselheiros (as) Carlos Fábio Cabral Ferreira, Sandra Urânia Silva Andrade, Helcônio de Souza Almeida.

VOTOS VENCIDOS - Conselheiros (as) José Carlos Boulhosa Baqueiro, José Carlos Barros Rodeiro, José Raimundo Ferreira dos Santos.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de Março de 2003.

HELCÔNIO DE SOUZA ALMEIDA - PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS BOULHOSA BAQUEIRO – RELATOR/VOTO VENCIDO

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – VOTO VENCEDOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA – REPR. PROFAZ