

**PROCESSO** - A.I. Nº 180573.0002/00-1  
**RECORRENTE** - CEREALISTA CASTRO LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO DE REVISTA – Acórdão 2ªCJF nº 0248-12/02  
**ORIGEM** - INFAZ BARREIRAS  
**INTERNET** - 18.12.02

## CÂMARA SUPERIOR

### ACÓRDÃO CS Nº 0198-21/02

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. DECISÃO DE SEGUNDA INSTÂNCIA. NOVA DECISÃO. FALTA DE APRECIACÕES DE QUESTÕES DE MÉRITO ADUZIDAS EM RECURSO VOLUNTÁRIO. Acatamento da questão prejudicial suscitada pelo recorrente de nulidade da Decisão de Segunda Instância, pela não apreciação de todas as alegações apresentadas em sede de Recurso Voluntário. Ocorrência de *error in procedendo*, acarretando a nulidade da Decisão Recorrida. Apoio da PROFAZ. Devolvam os autos à 2ª Câmara de Julgamento Fiscal para proferir nova Decisão. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso de Revista apresentado pelo sujeito passivo contra a Decisão proferida pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, constante do Acórdão nº 0248-12/02, que, em sede de Recursos Voluntário e de Ofício, deu pelo provimento parcial do primeiro e pelo não provimento do segundo, importando no julgamento pela Procedência em Parte do Auto de Infração epígrafado.

O Auto de Infração foi lavrado imputando ao recorrente o cometimento das seguintes infrações:

1. Falta de recolhimento do imposto sobre operações de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas anteriormente, sem emissão de documentos fiscais, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em sua escrita, apurado através de levantamento quantitativo de estoque.
2. Falta de recolhimento do imposto, devido por antecipação tributária, nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, relacionadas com as entradas omitidas do item 1.
3. Falta de recolhimento do imposto, devido por antecipação tributária, nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, cujos documentos encontram-se registrados na sua escrita fiscal.
4. Utilização indevida de crédito fiscal referente aquisição de mercadorias com pagamento de imposto por antecipação tributária.

5. Falta de recolhimento do imposto devido por diferenças de alíquotas, referente a aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado.
6. Falta de recolhimento do imposto devido por diferenças de alíquotas, referente a aquisições de mercadorias destinadas a uso ou consumo.

O julgamento proferido pela Segunda Instância, em sede de Recursos de Ofício e Voluntário, foi em Decisão por maioria, sendo vencido o Relator quanto à preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo quanto aos itens 1, 2 e 3, sob a alegação de que o levantamento quantitativo foi realizado por gênero, quando podia ser realizado por espécie, conforme teria atestado as duas diligências realizadas no processo. Vencido no voto favorável ao acolhimento da preliminar suscitada, no mérito proferiu voto pela improcedência dos referidos itens, sob o único argumento de que o levantamento efetuado estava equivocado, ao ser feito por gênero e não em espécie, importando em base de cálculo equivocada. Quanto aos demais itens, votou pela sua procedência, no que foi seguido pelos demais membros da Câmara. O Recurso de Ofício foi julgado, em Decisão unânime, não provido.

Por ser pertinente para a apreciação do presente Recurso de Revista, eis a transcrição “*in verbis*” dos votos vencido e vencedor, respectivamente:

*VOTO VENCIDO - “Quanto ao Recurso Voluntário, há que se apreciar as nulidades suscitadas pelo contribuinte, que foram três.*

*A primeira delas não pode prosperar pois o somatório das colunas das páginas 2,3,4,5 e 6 resultam exatamente no valor total lançado a débito no Auto de Infração, ou seja, R\$922. 415,39.*

*A segunda preliminar também não pode prosperar, pois a presunção de omissão de saídas de mercadorias, detectadas através levantamento quantitativo de estoques, quando no levantamento se encontra “omissão de entradas”, está prevista no RICMS.*

*A terceira preliminar suscitada, trata da ausência de discriminação das mercadorias, por espécie, como determina a Norma. Da análise das diligências efetuadas, que foram duas, verifica-se que ambos os revisores afirmaram, taxativamente, que era possível se efetuar o levantamento quantitativo de estoques, de algumas mercadorias, como manda a Lei, ou seja, por espécie de mercadorias, e não por gênero, como feito pelos autuantes. Ora isso é uma prova incontestada de que os autuantes agiram mal, ao efetuar os levantamentos, pois os fizeram utilizando o gênero das mercadorias e não a espécie, o que resultou, sem dúvidas, em cerceamento à defesa do contribuinte. A PROFAZ, por isso, opinou pela nulidade dos itens relacionados ao levantamento quantitativo de estoques. Entendo correta a posição daquele órgão e concordo inteiramente com a mesma. Se os diligentes comprovaram ser possível se efetuar levantamentos por espécie de mercadorias, o trabalho dos autuantes resulta em lançamento onde não estão presentes a segurança jurídica e a perfeita identificação do débito tributário, porventura existente. Isso causa, sem dúvida, a nulidade dos itens relacionados ao levantamento quantitativo de estoques, pois há ofensa ao artigo 18, II, III e IV, do RPAF/99. Voto pois, pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, pois os itens 1, 2 e 3 do Auto de Infração são Nulos.*

*Quanto ao mérito, se vencido na preliminar, entendo que os levantamentos quantitativos, ao não serem feitos por espécie de mercadoria, como manda a lei, encontrou base de cálculo equivocada, pois encontrada com base em método não previsto na legislação. Se a base de cálculo é equivocada, o lançamento do imposto não procede e por isso, a meu ver, os itens relacionados com os levantamentos quantitativos, ou seja os itens 1, 2, e 3 do Auto de Infração, são Improcedentes.*

*Quanto ao mérito dos demais itens do Auto de Infração, entendo que a Empresa não apresentou nada que elidisse a ação fiscal. A Decisão da Junta está correta.*

*Sendo assim, por todo o exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário apresentado, para que se reforme a Decisão Recorrida, pois os itens 01, 02 e 03 do Auto de Infração são IMPROCEDENTES, sendo o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE devendo ser mantida a Decisão de Primeira Instância com relação aos demais itens da ação fiscal.”*

*VOTO VENCEDOR – “Com a devida venia discordo do voto do relator do PAF, quando ao seu entendimento a respeito do Recurso Voluntário, em relação à terceira preliminar de nulidade apreciada, e no mérito, no que concerne aos itens 1, 2 e 3 do Auto de Infração.*

*Quanto à terceira nulidade suscitada, o fato que se vê nos autos, especificamente na auditoria de estoques elaborada pelo diligente da ASTEC (fls. 1.110 a 1.115) que serviu de base para o julgamento da Primeira Instância, é que esta foi executada por espécie e não por gênero como quer fazer crer o nobre Relator.*

*Por exemplo, os itens relativos a absorventes higiênicos estão separados como: “Miss Clássico cx 48X10 unid.”, Modess Normal cx 60X10 unid.”, e assim sucessivamente. Açúcar em: “Cristal em fardo”, “Cristal em sacos” e “refinado União”. Aguardente em: “3 fazendas”, “51”, “88”, “Chora Rita”, etc., etc. e etc..*

*Querer admitir que farinha de trigo é gênero que deveria estar separado em: “com fermento”, “comum”, “especial com fermento” (espécie), ou que Martini é gênero que deveria estar separado em: “seco”, “tinto” e “suave” (espécie), ou, pior ainda, que um refresco em pó, já identificado pela marca “Frisco” seja gênero e que deveria estar separado por sabor (espécie), conforme fl. 1103, é ultrapassar as raias do bom senso.*

*O levantamento quantitativo deve sim ser efetuado com a maior especificidade dos produtos objeto da auditoria, mas, justificando-se nesta especificidade não se espera que desça a níveis do exagero, até porque, o preço médio, que o recorrente alardeou como incorreto e que lhe teria trazido prejuízo, é ponderado, ou seja, utiliza-se todo o volume de entrada ou de saída, conforme o caso, de cada produto escolhido no último mês do período. Desta forma, o preço médio, lembro, ponderado, reproduz, com exatidão, os valores omitidos em função do mix médio das operações do contribuinte com estes mesmos produtos.*

*Anular um levantamento criterioso, como o que foi elaborado pelos autuantes e pelo diligente da ASTEC, por um suposto prejuízo no cálculo do preço médio que jamais foi demonstrado pelo recorrente, nem apresentado por este outro preço médio que estaria dentro da sua “realidade”,*

*desprezando a enorme quantidade de produtos em que ocorreram tanto omissão de entrada como de saída, ou seja, comprovada a prática do contribuinte de adquirir e vender produto sem documento fiscal, e consequentemente sem o pagamento do imposto, danosa ao Erário Estadual, não pode ser admitida.*

*Assim, como não foi demonstrado pelo recorrente o prejuízo que supostamente lhe foi imputado pelo levantamento que, diga-se de passagem, considero perfeito, o meu voto é pelo não acolhimento da nulidade suscitada, com lastro no § 2º, do art. 18, do RPAF/99.*

*No mérito, o relator do PAF entendeu como improcedentes os itens 1, 2 e 3 da autuação, porque “os levantamentos quantitativos, ao não serem feitos por espécie de mercadoria, como manda a lei, encontrou base de cálculo equivocada pois encontrada com base em método não previsto na legislação. Se a base de cálculo é equivocada, o lançamento do imposto não procede.”*

*Como já demonstrei na análise da preliminar, o levantamento quantitativo foi efetuado por espécie e não por gênero, e, em sendo assim, discordo, também, quanto ao mérito pois considero o método utilizado perfeito.*

*Entretanto, de ofício, verifico que foram cobrados, por solidariedade, valores relativos a entradas de mercadorias isentas no exercício de 1996 (fls. 1.113 a 1.115) no item 1 da autuação. Desta forma, estes devem ser excluídos reduzindo o valor exigido de R\$201.143,39 para R\$104.155,38 e total do débito de R\$834.333,44 para R\$737.345,43.*

*Quanto aos demais itens do Auto de Infração e ao Recurso de Ofício acompanho o relator do PAF.*

*Pelo que expus, o meu voto é pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão Recorrida e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração.”*

Inconformado com o julgado, o sujeito passivo interpõe o presente Recurso de Revista – fls. 1.688 a 1.698 - reportando principalmente quanto aos itens 1 a 3, onde suscita como questão prejudicial a nulidade da Decisão proferida pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, alegando que alguns pontos do Recurso voluntário por ela interposto não foram apreciados, implicando em supressão de instância, o que acarretou prejuízos aos direitos de defesa e do contraditório. Afirma que tanto o voto vencido como o vencedor, que deveriam refletir a fundamentação da Decisão por inteiro, não abordaram as seguintes alegações apresentadas em sede de Recurso Voluntário:

- 1 – Que as quantias exigidas no presente processo são exigidas em duplicidade, pois outro Auto de Infração, lavrado pelos mesmos fiscais e contra o estabelecimento matriz – de nº 1805730001/01 - exige imposto pelas transferência das mesmas mercadorias;
- 2 – A existência de irregularidade constatada no levantamento quantitativo, pois o mesmo se reportaria a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, como se tributação normal tivesse;
- 3 – Que algumas mercadorias, a exemplo das cervejas Skol, Antártica Schincariol e Brahma, dos refrigerantes das mesmas marcas e refrescos, do café moído e torrado e da farinha de trigo

consideradas como adquiridas fora do Estado pelos fiscais, foram em verdade adquiridas dentro do Estado, o que implicaria em retenção do imposto pelo vendedor do próprio Estado, sem espaço para repercussão financeira negativa;

4 – Que ao considerar todas as aquisições de fora do Estado os fiscais oneraram o lançamento pela aplicação de MVA indevida, pois foi aplicada a de indústria, quando a empresa teria adquirido as mercadorias a distribuidores.

Como preliminar, requer o recorrente a nulidade da autuação quanto aos itens do levantamento quantitativo, reiterando a alegação, já apresentada na defesa e no Recurso voluntário, de que há insegurança na determinação da infração, acarretando cerceamento do direito de defesa, em ofensa ao disposto no art. 18, incisos II e IV, “a”, do RPAF/81. Assevera que a acusação é dúbia e confusa, pois a omissão de saídas e falta de registro de entrada são acusações incompatíveis com o método de auditoria de estoques, pois a ação fiscal não examinou os documentos contábeis da empresa, baseando-se apenas na escrita fiscal. Entende que a ocorrência, se comprovada, seria de ausência de registro, onde caberia a aplicação de multa formal. Também alega a insegurança do levantamento, afirmando que inseriu-se produto não sujeito à substituição tributária como tal - refresco em pó - conforme orientação da GETRI em processo de consulta, o qual anexa aos autos.

Requer, ainda, em preliminar, a decretação de nulidade destes itens, sob a alegação de ausência de discriminação das mercadorias por gênero, e não por espécie, asseverando que as duas diligências a cargo da ASTEC teria provado que era possível realizar a auditoria como manda a legislação que regula a matéria, o que foi corroborado pela PROFAZ, que emitiu Parecer favorável à nulidade dos itens pertinentes aos levantamentos quantitativos. Afirma, ainda, que o Relator do voto vencedor entendeu que o levantamento teria sido feito por espécie, e não por gênero, contrariando as provas carreadas aos autos, e que as mercadorias citadas por este não exaurem as diversas mercadorias englobadas na auditoria, sendo que a irregularidade em relação a apenas uma basta para contaminar a apuração da base de cálculo.

Apresenta como paradigmas a Resolução nº 0782/96, da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, e os Acórdãos nºs JF 0068/99 e 1246/99, da lavra da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, ressaltando que muito embora não seja requisito essencial do Recurso a apresentação de decisões paradigmas para questões prejudiciais.

No mérito, requer a modificação do julgado, inicialmente contestando os demonstrativos e os valores erigidos à condição de imposto a recolher, apresentando os seguintes argumentos:

1 – Que o levantamento englobou mercadorias com fase de tributação encerrada, o que é incorreto, especialmente porque estas foram recebidas de sua matriz por transferência, e a matriz foi autuada pelo mesmo fato, além de ser usuária de máquina registradora, gozando da presunção de que todas as saídas foram tributadas;

2 – Que mesmo que houvesse possibilidade de cobrança do imposto pelas entradas sobre mercadorias com a fase de tributação encerrada em operação anterior, as saídas foram tributadas, com todos os valores agregados, não ensejando evasão ou prejuízo ao Estado. Apresenta como paradigmas que estariam vinculadas a estas duas alegações, os Acórdãos nºs 2563/00 e 0109/99,

lavrados pelas 1ª e 2ª Câmaras, respectivamente, onde teriam sido excluídas do levantamento mercadoria com fase de tributação encerrada e aplicada penalidade fixa.

3 - Que a Decisão Recorrida deixou de apreciar várias notas fiscais que teriam sido acostadas pelo recorrente comprovando equívocos no levantamento quantitativo, envolvendo as mercadorias açúcar cristal e refinado e farinha de trigo especial, nos dois exercícios fiscalizados.

4 – Reitera as demais alegações de mérito apresentadas na defesa e no Recurso, contestando o preço médio aplicado, a alíquota e margem de valor agregado aplicadas, a não consideração de notas fiscais de devolução, e, em relação aos itens 3 e 4, alega que decisões do CONSEF anexadas quando da apresentação do Recurso voluntário e os Pareceres Técnicos também anexados demonstram que tais ocorrências, mesmo comprovadas, devem ensejar a cobrança de imposto, e se devido fossem, ensejariam revisão fiscal em relação aos erros cometidos quanto às margens de valor agregado.

Finalmente, conclui seu Recurso, pugnando pelo Conhecimento e Provimento do Recurso de Revista, para que o Auto de Infração seja declarado Nulo ou Improcedente, ou que os itens contestados sejam julgados Nulos ou Improcedentes, ou, ainda, que a Decisão Recorrida seja decretada nula, diante da supressão de instância, retornando o processo à 2ª Câmara de Julgamento Fiscal para novo julgamento.

A PROFAZ, às fls.1.731 e 1.732 – manifesta-se pela nulidade da Decisão Recorrida, acatando a nulidade suscitada pelo recorrente consignando que esta não decidira acerca de questões de mérito aduzidas pelo autuado em sede de Recurso Voluntário, a exemplo das descritas nos itens 1 a 4 do relatório da Decisão Recorrida – fls. 1676 e 1677. Consigna que a ausência de Decisão sobre essas questões pela Câmara impede o recorrente de ora em Recurso de revista discuti-las, pois acarretaria em supressão de instância. Conclui que verificada a nulidade prevista no art. 18, II, do RPAF/99, deve ser decretada a nulidade da Decisão Recorrida, para que nova Decisão seja proferida pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, apreciando todas as alegações de mérito do autuado.

## **VOTO**

Inicialmente devemos consignar que, a nosso ver, embora o recorrente tenha apresentado paradigmas para a questão prejudicial e as questões preliminares suscitadas, entendemos desnecessária esta apresentação, comungando com o ressaltado pelo recorrente, pois muito embora se trate de Recurso de Revista, as nulidades absolutas podem ser apresentadas a qualquer tempo, inclusive de ofício, não se operando preclusão, além do fato de que tais questões não se encontram adstritas a juízo de admissibilidade.

Ressalte-se, ainda, que as questões prejudiciais devem de logo serem analisadas, pois sua solução condiciona o próprio teor da Decisão quanto às questões vinculadas posteriormente, diferente das questões preliminares que uma vez examinadas permitem ou não o exame da questão posterior.

Neste sentido, nos cabe analisar diretamente as questões argüidas, a começar pela questão prejudicial, que se refere à alegação de supressão de instância pela não apreciação das razões de mérito apresentadas no Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo.

A leitura da Decisão Recorrida nos mostra que o Relator de Segunda Instância consignou no seu relatório as razões expostas no Recurso voluntário, mas, no entanto, não as enfrentou no seu voto, embora vencido. Por outro lado, o relator do voto vencedor limitou-se a rebater os argumentos apresentados por este, também não enfrentando todas as razões recursais. Resta saber se esta não apreciação implicaria cerceamento de direito de defesa.

Comungamos com o entendimento proferido pela Douta PROFAZ, no sentido de que a falta de apreciação destas razões cerceou o direito do sujeito passivo de discuti-las em sede de Recurso de Revista, pois este fato implicou não só na ausência de efetiva prestação jurisdicional, aqui interpretado como inexistência de fundamentação completa da Decisão proferida pelo órgão julgador *a quo*, como impossibilita à este Colegiado sobre elas se manifestar, também sob pena de supressão de instância, pois não se constituindo em terceira instância a Câmara Superior, em sede de Recurso de Revista apenas lhe cabe pronunciar-se para uniformizar “jurisprudência”, limitando-se a apreciar razões de mérito desde que apreciadas previamente pela Segunda Instância.

Assim, contaminada a Decisão ora guerreada por evidente *error in procedendo*, defeito característico das sentenças ou decisões proferidas sem fundamentação, assim considerada também aquelas com fundamentação incompleta, impende a decretação de sua nulidade, para que outra seja proferida a salvaguarda do vício que a contaminou. Lembre-se, sempre, que encontra base na Carta Magna – art. 93, incisos IX e X - a exigência de que as decisões administrativas e as sentenças devam ser motivadas, sob pena de nulidade, constituindo-se este dispositivo constitucional em manifestação do princípio do devido processo legal.

Do exposto, acolhemos a nulidade suscitada para que se decrete o retorno dos autos à 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, para que nova Decisão seja proferida, apreciando-se todas as razões suscitadas pelo sujeito passivo no seu Recurso Voluntário. Por outro lado, diante do deslinde que ora se dá para a questão prejudicial argüida, as questões preliminares suscitadas deixam de ser apreciadas, bem como as razões de mérito do presente Recurso de Revista, pois prejudicadas diante do acatamento da questão prejudicial.

Do exposto, somos pelo PROVIMENTO do presente Recurso de Revista.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da Câmara Superior do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso de Revista apresentado para decretar **NULA** a Decisão Recorrida de Segunda Instância, referente Auto de Infração nº 1805730002/00-1, lavrado contra **CEREALISTA CASTRO LTDA.**, devendo os autos retornarem à 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, para que seja proferida nova decisão.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de novembro de 2002.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS – PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA

ADRIANA LOPES VIANNA DIAS DE ANDRADE – REPR. DA PROFAZ