

**PROCESSO** - A. I. Nº 102148.0026/07-4  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e DISTRIBUIDORA ITAPOAN DE VEÍCULOS LTDA. (ITAPOAN VEÍCULOS)  
**RECORRIDOS** - DISTRIBUIDORA ITAPOAN DE VEÍCULOS LTDA. (ITAPOAN VEÍCULOS) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0132-04/09  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**INTERNET** - 05/05/2011

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0073-12/11

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. FALTA DE APRECIÇÃO DE TODOS OS ARGUMENTOS DEFENSIVOS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NOVA DECISÃO. O julgamento de Primeira Instância deixou de apreciar questão relevante em relação ao fato da infração nº 4 se referir aos exercícios de 2003 e 2004, e o julgamento levado a efeito, apenas reduziu o débito relativo ao exercício de 2003, deixando de se pronunciar em relação ao exercício de 2004, o qual não foi objeto de qualquer exoneração. O processo deve retornar à Primeira Instância para nova decisão. Recurso de Ofício **PROVIDO**. Recurso Voluntário **PREJUDICADO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício apresentado pela presidente do CONSEF, bem como Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte, contra julgamento realizado pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal que, através do Acórdão JJF 0132-04/09 julgou Procedente em Parte o Auto de Infração lavrado contra a empresa Distribuidora Itapoan de Veículos Ltda., o qual imputava ao sujeito passivo a cobrança de ICMS pelo cometimento das seguintes infrações:

1. Falta de recolhimento do ICMS na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado através de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria em exercício fechado, fatos verificados nos exercícios de 2003 e 2004, com ICMS no valor de R\$360,00 e R\$27.605,50, respectivamente, além de multa no percentual de 70%;
2. Falta de recolhimento do ICMS, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria em exercício fechado, fatos verificados nos exercícios de 2003 e 2004, com ICMS no valor de R\$126,08 e R\$9.661,93, respectivamente, além de multa no percentual de 60%;
3. Omissão de saídas de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. Ocorrência em 2004, com imposição de multa no valor de R\$50,00;

4. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, com penalidade no valor de R\$47.271,95, relativo ao percentual de 1% do valor das mercadorias, fato verificado nos exercícios de 2003 e 2004;

Inconformado com os termos do Auto de Infração, o sujeito passivo, por intermédio de seu advogado interpôs defesa administrativa (fls. 1.056 a 1.064), na qual contesta o mesmo em sua inteireza, requerendo a decretação da sua nulidade ou improcedência.

Informação fiscal prestada pelo próprio autuante às fls. 1.094 a 1.103, à vista de documentos trazidos pela defesa, acata alguns deles, refazendo as planilhas de valores, reduzindo o débito.

Cientificado, o sujeito passivo reitera todos os termos da impugnação inicialmente apresentada, mantendo os pedidos anteriormente realizados (fls. 1.108 a 1.112).

Instado a se manifestar, acerca das alegações do autuado, o autuante igualmente mantém a informação prestada quando da sua intervenção anterior.

Julgado pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, o Auto de Infração foi considerado procedente em parte, à unanimidade, reduzindo-se seu valor de R\$47.271,95 para R\$35.398,10, na forma do Acórdão JJF 0132-04/09 (fls. 1.125 a 1.130).

A Decisão recorrida teve como base a seguinte argumentação esposada pelo relator, após rejeitar as arguições de nulidade suscitadas na defesa da empresa autuada:

“ (...)

*No mérito, o Auto de Infração refere-se à exigência de ICMS, acrescido de multas, tendo-se em vista a falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária; falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor agregado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal; omissão de saída de mercadorias isentas e / ou não tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado e entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal.*

*No tocante à infração 01, o autuado alega que os produtos estão sujeitos ao regime de substituição tributária, e que somente se poderia aplicar a presunção consignada no Auto de Infração depois de esgotados os esforços no sentido de exigir o tributo do contribuinte substituto, nos termos do art. 125, parágrafo 1º, I a III do RICMS/BA. Conforme acima exposto, não trata a presente exigência de presunção, motivo pelo qual não procedem estes argumentos de defesa. O autuante elaborou novo cálculo desta infração, retirando as quantias referentes ao automóvel modelo ASTRA sobre o qual não foi considerada a nota fiscal de aquisição, bem como o produto “gasolina”, por não se tratar de mercadoria para comercialização. Desta forma, acato o demonstrativo de fl. 1.098, elaborado pelo autuante para o ano de 2004, de maneira que a quantia exigida fica reduzida de R\$ 27.965,74 para a soma de R\$ 360,24 (2003) e R\$ 22.605,50 (2004), o que equivale a R\$ 22.965,74. Infração parcialmente elidida.*

*Quanto à infração 02, concluo que o débito exigido é decorrente da aplicação do roteiro de auditoria de estoques com base nos livros e documentos fiscais do estabelecimento autuado. Comprovadas entradas de mercadorias não registradas, não há prova de que o imposto normal e o antecipado das mercadorias objeto da autuação tenham sido recolhidos por parte do vendedor, o que caracteriza a responsabilidade do autuado pelo pagamento do imposto relativo à margem de valor agregado, nos termos do art. 10, I da Portaria 445/98. Por sua vez, em se tratando de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, adquiridas sem documento fiscal e não tendo o autuado comprovado que o imposto foi pago antecipadamente, está correta a exigência da infração 02. Infração caracterizada.*

*Não há lide no que se relaciona à infração 03, porquanto reconhecida pelo autuado. Infração mantida.*

*No que se refere à infração 04, apreciadas as razões de defesa, conforme demonstrativo de fl. 1.101, o autuante retirou da planilha de fls. 52 e 53 as notas fiscais de números 27.530, 934.879, 83952-2, 83.961-2, 934.881-1, 83960-2, 934.880-1, 951.042 e 973.959. Na informação fiscal de fls. 1.119 a 1.122 o preposto fiscal afirma ter retirado também a nota de número 17.781, fato que não constatei, pois a mesma encontra-se listada no demonstrativo de fl. 1.101. Registre-se que o sujeito passivo comprovou o devido registro do documento fiscal. Portanto, do valor da multa consignada à fl. 1.103 (R\$ 2.613,42), deve ser diminuído aquele que é relativo à nota fiscal de número 17.781 (R\$ 19,08), resultando em uma quantia devida nesta infração de R\$ 2.594,35.*

*Sobre as demais notas fiscais citadas pelo autuado na sua peça de impugnação e na manifestação sobre a informação fiscal, registre-se que não foi comprovado o lançamento em livro próprio, motivo pelo qual não foram retiradas do lançamento (fl. 1.121). Infração parcialmente elidida, remanescendo o débito de acordo com o demonstrativo abaixo:*

MÊS/ANO	MULTA	VALOR
JAN/03	1%	192,81
FEV/03	1%	48,80
MAR/03	1%	17,58
ABR/03	1%	60,76
MAI/03	1%	191,17
JUN/03	1%	199,38
JUL/03	1%	89,03
AGO/03	1%	925,32
SET/03	1%	22,62
OUT/03	1%	273,98
NOV/03	1%	32,55
DEZ/03	1%	540,35
TOTAL		2.594,35

*Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$ 35.398,10.*

Cientificado da Decisão, e inconformado com a mesma, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário (fls. 1.139 a 1.143), onde, mais uma vez, reitera todas as razões de defesa aduzidas anteriormente, inclusive a preliminar levantada de que “*não houve manifestação expressa sobre os itens 04 a 06 da defesa (o que implica em confissão), restando como fato consumado a alegação de que, no caso em tela, como a ‘omissão de saídas’ foi superior, deveria recair sobre esta mesma parcela, se possível fosse. Ocorre que, em se tratando de mercadorias com fase de tributação encerrada, não há imposto a se exigir, concluindo-se, ainda, pela ineficácia do roteiro adotado para o caso. A ‘omissão de entradas’, assim, serve no máximo, como um ‘indício’ de omissão, que deveria ter sido apurada mediante aprofundamento da ação fiscal, através de outros roteiros previstos no RICMS e IN 310/90.*”

Quanto ao mérito, repete que o CONSEF poderá adotar a regra do artigo 155, § único do RPAF, e nesse sentido, no que tange aos itens 1 e 2, a interpretação traduzida na informação fiscal e na Decisão da JJF não parece ser a mais acertada. Afirma que “*é evidente que não existe base legal para a cobrança ‘em função do valor agregado’, pois no levantamento quantitativo por espécie de mercadoria a base de cálculo, na qual entende-se embutidas todas as parcelas que a oneram, inclusive MVA, é o ‘preço médio unitário’, que coincide, no caso, com o valor do que seria a ‘omissão de receita’.*”

E, continua, alegando que “*a pretensão da defesa, não entendida pela JJF, está baseada nos arts. 8º, incisos I e II e 10, inciso I, letras ‘a’ e ‘b’, da Portaria 445/98*”, cujo teor transcreve.

Menciona o fato da legislação estadual determinar que a “*(...) adoção da ‘receita não contabilizada’, ou seja, aquela SUFICIENTE PARA A AQUISIÇÃO DAS MERCADORIAS ‘OMITIDAS’, ou o PREÇO MÉDIO UNITÁRIO, já que esta a se tributar a PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITA. Apesar de entender o autuado que os valores seriam coincidentes, ou seja, que o ‘preço médio’ seria a suposta ‘receita omitida’, a própria legislação impede o acréscimo de MVA, tornando incompatível a letra ‘b’ do inciso I do art. 10, cuja aplicabilidade também não foi observada (dedução do crédito), não servindo a insignificante ‘amostra’ feita às fls. 1099 para consubstanciar o procedimento em relação a todo o lançamento, até porque a proporção transcrita pelo autuante não corresponde à efetivação concessão do direito reclamado. Além disso, os cálculos deveriam se encontrar EXPRESSOS e CLAROS no lançamento, o que, não acontecendo, implica em mais um vício na ação, e também cerceamento do direito de defesa.*”

Aborda, ainda, a falta de padronização das mercadorias, adotada pelo autuante quando da realização do levantamento analítico, oportunidade na qual afirma que vários produtos foram “confundidos” e tiveram os códigos trocados, razão pela qual solicita a realização de revisão por estranho ao feito, para que tal padronização seja devidamente observada, até porque o autuante

não solicitou, em momento algum de seu trabalho, qualquer esclarecimento à empresa autuada, fato que, igualmente, fugiu da apreciação do julgamento realizado na primeira instância, o qual não investigou a verdade material.

Além disso, a Junta de Julgamento Fiscal equivocou-se ao analisar a autuação como ‘presunção’, sem atentar para o fato de que as mercadorias omitidas estavam com o imposto recolhido por substituição tributária.

Quanto à infração 4, alega que a exigência é indevida, pelo fato de que a “*sanção foi imposta, em alguns casos, duas vezes sobre a mesma operação, como se pode auferir nos demonstrativos que instruem o auto*”. Enumera documentos fiscais que no seu entendimento são relativas às mesmas operações ou produtos, com duplicidade de exigência.

Cita, ainda, documentos fiscais que se reportam a operações de “simples remessa” e “remessa por conta e ordem de terceiros”, entendendo que a manutenção da cobrança de multa é indevida, e que tal fato não foi abordado pelo julgador de primeira instância.

Finalmente, lista uma série de documentos fiscais, que afirma terem sido devidamente lançados na escrita fiscal, motivo pelo qual requer o Provimento do Recurso Voluntário apresentado, com o intuito de que as parcelas contestadas sejam julgadas nulas ou improcedentes.

Parecer opinativo da Procuradoria Geral do Estado, através da Procuradoria Fiscal (PGE/PROFIS), fls. 151/153, após rechaçar a preliminar de decadência suscitada, entende que as razões recursais são insuficientes para a modificação da Decisão, pela ausência de argumentos fáticos ou jurídicos capazes de afastar as imposições apuradas no lançamento, inclusive, porque algumas notas fiscais inseridas em duplicidade foram excluídas pela Junta de Julgamento Fiscal. Afirma, ainda, que não vislumbra qualquer nulidade capaz de inquinar o lançamento, nos termos do artigo 18 do RPAF/99, especialmente cerceamento do direito de defesa alegado. Quanto às argumentações recursais constantes nos itens 13 e 14 do Recurso Voluntário, não merecem apreciação, pela ausência da prova material. Por tais razões, posiciona-se pela manutenção da Decisão prolatada na primeira instância, e o Não Provimento do Recurso Voluntário interposto (fls. 1.151 a 1.153).

A presidente do CONSEF, em intervenção contida à fl. 1.155, constata que a infração 4 se refere aos exercícios de 2003 e 2004, e que o julgamento levado a efeito, apenas reduziu o débito relativo ao exercício de 2003, deixando de incluir o débito referente ao exercício de 2004, o qual não foi objeto de qualquer exoneração. Por tal razão, constatando que a Decisão exarada foi manifestamente contrária à prova dos autos, e amparada no artigo 169, § 2º, do RPAF/99, entende que o julgamento deve ser objeto de Recurso de Ofício, para reexame da matéria exposta.

Na assentada do julgamento, em 24 novembro de 2010, verificando-se que não havia sido dada a ciência ao sujeito passivo do Recurso de Ofício interposto, foi o mesmo retirado de pauta, sendo encaminhado para a devida comunicação (fl. 1.163), e entregue através de Aviso de Recebimento dos Correios (fl. 1.165), o que ocasionou manifestação do advogado do autuado de fl. 1.168.

## VOTO

Temos dois Recursos a apreciar: o Recurso de Ofício, interposto com base no artigo 169, § 2º, do RPAF/99, e o Recurso Voluntário apresentado pelo sujeito passivo, inconformado com a Decisão de primeiro grau.

Inicialmente, em relação à manifestação do advogado do sujeito passivo, motivada pela ciência da interposição do Recurso de Ofício, por parte da Presidência do Conselho, seu pleito não há de ser acatado, tendo em vista o disposto no § 2º do artigo 169 do RPAF/99 prever que:

*“Caberá, ainda, o processamento do Recurso de ofício, por iniciativa do Presidente do Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF), nas hipóteses em que se configure Decisão manifestamente contrária à legislação tributária, às provas dos autos ou ao entendimento manifestado em julgamentos reiterados do CONSEF, quando o débito exonerado for inferior aos limites previstos na alínea “a” do inciso I”.*

A partir de tal leitura, verificamos que a apresentação deste Recurso de Ofício não se encontra sujeita de forma expressa a prazo, podendo ser interposto a qualquer momento, desde que não esgotada a instância administrativa, motivo pelo qual não há de se falar em intempestividade ou não do mesmo, vez que feito para preservar o princípio da legalidade, e que, por tal razão, deve ser conhecido.

Quanto ao teor do Recurso de Ofício, analisando o motivo do mesmo, vejo que se refere à Decisão quanto à infração 04. A Presidência deste Conselho entende que o julgamento realizado foi omissivo em relação ao exercício de 2004, ao reduzir o valor da infração relativa apenas ao ano de 2003.

Assim, está a mesma descrita na peça inicial do Auto de Infração: “*deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, com penalidade no valor de R\$47.271,95, relativo ao percentual de 1% do valor das mercadorias, fato verificado no exercício de 2003 e 2004*”.

Tal infração foi contestada pelo sujeito passivo, quando da apresentação de sua defesa, e por ocasião do julgamento, assim se manifestou a Junta de Julgamento Fiscal:

*“No que se refere à infração 04, apreciadas as razões de defesa, conforme demonstrativo de fl. 1.101, o autuante retirou da planilha de fls. 52 e 53 as notas fiscais de números 27.530, 934.879, 83952-2, 83.961-2, 934.881-1, 83960-2, 934.880-1, 951.042 e 973.959. Na informação fiscal de fls. 1.119 a 1.122 o preposto fiscal afirma ter retirado também a nota de número 17.781, fato que não constatei, pois a mesma encontra-se listada no demonstrativo de fl. 1.101. Registre-se que o sujeito passivo comprovou o devido registro do documento fiscal. Portanto, do valor da multa consignada à fl. 1.103 (R\$ 2.613,42), deve ser diminuído aquele que é relativo à nota fiscal de número 17.781 (R\$ 19,08), resultando em uma quantia devida nesta infração de R\$ 2.594,35. Sobre as demais notas fiscais citadas pelo autuado na sua peça de impugnação e na manifestação sobre a informação fiscal, registre-se que não foi comprovado o lançamento em livro próprio, motivo pelo qual não foram retiradas do lançamento (fl. 1.121). Infração parcialmente elidida, remanescendo o débito de acordo com o demonstrativo abaixo...”*

A previsão legal de embasamento das decisões administrativas encontra-se contida no artigo 93, incisos IX e X da Constituição Federal, com a nova redação dada pela emenda 45, de 31 de dezembro de 2005, ao dispor em seu inciso X, que as decisões administrativas dos tribunais serão motivadas e em sessão pública.

Portanto, segundo norma constitucional os julgamentos devem ser motivados, sob pena de nulidade. Tal medida trata-se de uma imposição do princípio do devido processo legal em que se busca a exteriorização das razões de decidir, por isso, é importante que as razões venham expostas com clareza, lógica e precisão, visando à perfeita compreensão de todos os pontos controvertidos, bem como do desfecho da demanda.

A motivação é obrigatória, pois, nas decisões administrativas. Não se deve confundir fundamentação concisa com falta de fundamentação. No caso em exame, o móvel do Recurso apresentado foi a falta de apreciação, e, conseqüentemente, motivação ou justificativa para tal.

É importante motivar a Decisão, pois viabiliza a vinculação do julgador à prova, o conhecimento das razões com vistas a um Recurso adequado. Mostra, ainda, a motivação, que o resultado da lide não foi sorte, não é fruto do acaso, permitindo que a instância superior de julgamento eventualmente reconheça erros nos julgamentos.

No mesmo sentido, o artigo 155 do RPAF/99 é de que a Decisão **resolverá as questões suscitadas** no processo e concluirá pela procedência ou improcedência, total ou parcial, do lançamento do crédito tributário ou do pedido do contribuinte, ou ainda quanto à nulidade total ou parcial do procedimento.

Isso significa que, no momento do julgamento todas as questões devem ser devidamente apreciadas, quer aquelas provocadas pelas partes em suas intervenções, quer aquelas que por dever de ofício deva intervir, e aprecia-las.

Tendo o sujeito passivo apresentado documentos fiscais que elidiriam a infração, os quais, pelo

menos em parte foram devidamente analisados e considerados tanto pelo autuante na informação fiscal quanto pelo autuado nas diversas manifestações ao curso do processo, razão pela qual, o débito foi devidamente reduzido, pelo acatamento da argumentação e/ou dos documentos acostados, por ocasião do julgamento realizado.

Todavia, tal infração abarcava dois exercícios (2003 e 2004), e os documentos apresentados a eles se referiam. Contudo, o julgador apenas debruçou-se sobre a apreciação dos documentos relativos a um dos períodos mencionados, calando-se diante do outro período, o que implica na não fundamentação da Decisão, vez que não expôs ou externou as razões e os motivos pelos quais não manifestou em seu voto, relativamente ao exercício de 2004.

Ao silenciar-se em relação ao exercício de 2004, o julgador de primeiro grau infringiu não só a regra legal do artigo 155 do RPAF/99, mas, igualmente, a regra constitucional, maculando a Decisão prolatada, e fazendo surgir a necessidade de realização de nova apreciação, que somente pode se efetivar, através de outro julgamento da matéria, oportunidade na qual o equívoco apontado no pedido do Recurso de Ofício poderá ser devidamente reparado.

Assim, pelos motivos expostos, DOU PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, no sentido de anular a Decisão exarada no primeiro grau, devendo o processo retornar àquela instância administrativa, para ser submetido a novo julgamento, e declaro o Recurso Voluntário PREJUDICADO, em função da Decisão proferida no Recurso de Ofício.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso de Ofício apresentado para declarar **NULA** a Decisão recorrida e considerar **PREJUDICADO** o Recurso Voluntário apresentado relativos ao Auto de Infração nº 102148.0026/07-4, lavrado contra **DISTRIBUIDORA ITAPOAN DE VEÍCULOS LTDA. (ITAPOAN VEÍCULOS)**, devendo os autos ser encaminhados ao órgão de primeira instância para a realização de novo julgamento.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de abril de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - RELATOR

ROSANA MACIEL BITENCOURT PASSOS – REPR. DA PGE/PROFIS