

**PROCESSO** - A. I. Nº 299634.0002/09-6  
**RECORRENTE** - IB TELECOMUNICAÇÕES LTDA. (IBÉRIA BRASIL TELECOM)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1º JFF nº 0191-01/10  
**ORIGEM** - INFAZ ATACADO  
**INTERNET** - 16/08/2011

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0223-12/11**

**EMENTA:** ICMS. INADIMISSIBILIDADE DE RECURSO. PRECLUSÃO TEMPORAL. INFRAÇÃO Nº 2. MATÉRIA NÃO OBJETO DE IMPUGNAÇÃO INICIAL. RECONHECIMENTO TÁCITO. Verificados não estarem presentes os pressupostos de admissibilidade para apreciação do Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo. Recurso **NÃO CONHECIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra o julgamento do Auto de Infração lavrado em 31 de março de 2009, o qual exige ICMS de R\$24.874,99 além de multa nos percentuais de 60%, 70% e 10%, decorrente da constatação de três infrações, das quais, apenas a de número 02 é objeto do Recurso:

*“Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de outubro e novembro de 2007, exigindo o imposto no valor de R\$2.556,52, acrescido da multa de 60%. Consta que o levantamento foi realizado com base em todas as notas fiscais de entrada com CFOP 2556, conforme planilha anexa”.*

A Decisão atacada, consubstanciada no Acórdão JFF 0191-01/10 (fls. 487 a 492), após examinar as peças que compõem o processo, lastreou-se nos seguintes argumentos, para embasar a Decisão proferida:

*“Observo que foram atribuídas ao sujeito passivo três imputações, não tendo sido contestadas as infrações 01 e 02, que se referem, respectivamente, à falta de recolhimento do ICMS em decorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis ou de serviços, como resultado do não lançamento de documentos fiscais nos livros fiscais próprios, e do imposto relativo à diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento. Ressalto que as exigências fiscais constante dessas infrações estão devidamente fundamentadas em expressa disposição legal, estando embasadas no RICMS/97 e na Lei nº. 7.014/96. Portanto, as infrações 01 e 02 ficam mantidas integralmente”.*

(...)

*“Diante do exposto, voto pela procedência parcial do Auto de Infração”.*

Cientificado da Decisão, o sujeito passivo, apresenta Recurso Voluntário, onde se insurge contra a Decisão, informando, inicialmente, que o objeto do Recurso é apenas contestar o montante de R\$2.556,52, além da multa de 60% sobre tal valor, conforme demonstrará, e que a Decisão de primeira instância deve ser necessariamente reformada, sob pena de incorrer-se em procedência de uma malfadada autuação, que desconsiderou as razões aduzidas no momento da autuação, e da impugnação.

Após informar que o recorrente é uma sociedade que se dedica, primordialmente à prestação de serviços de comunicação multimídia, provedor de conteúdo de serviço de informação na internet, prestando, ainda, serviços de manutenção e reparos de computadores, dos quais auferir sua renda, e não na venda e revenda de qualquer mercadoria, razão pela qual afirma que não é contribuinte do ICMS na imensa maioria de suas operações.

Após confirmar que, efetivamente, adquiriu produtos de limpeza, fios, cabos, conectores, toners, impressoras, dentre outros itens, com “...o claro objetivo de realizar reformas em suas instalações...” , defende que tais produtos não poderiam ser objeto de cobrança de ICMS sobre diferencial de alíquota, pelo fato de que “*todos os materiais adquiridos estavam submetidos ao regime de substituição tributária*”, e o recorrente, “*como destinatária das mercadorias não é contribuinte do ICMS*”, razão pela qual “*inadmissível a cobrança da DIFAL*”, vez que “*não*

*fomenta a atividade de venda e revenda de quais mercadorias*". Caberia, pois, aos Estados de onde estas se originaram, *"realizar a cobrança integral do ICMS"*.

Afirma ter trazido na impugnação *"as notas fiscais cujo teor demonstra que os materiais adquiridos foram submetidos ao regime de substituição tributária (responsável pela antecipação de todo o ICMS devido na cadeia)"*, bem como que *"restou, de igual modo, comprovada a condição de não contribuinte do ICMS deste recorrente"*, concluindo que *"por todos esses elementos, conclui-se pela própria inaplicabilidade do DIFAL sobre a operação realizada, por completa incompetência do estado da Bahia"*.

A seguir, tece uma série de considerações acerca do seu ponto de vista de que não é contribuinte de ICMS, e que *"desempenha única e exclusivamente a atividade de execução de serviços, atividade esta que não é passível de tributação por parte do Fisco Estadual, sobretudo no que se refere ao ICMS, sendo abusiva e ilegal a exigência do recolhimento de diferencial de alíquota de ICMS por parte do Estado da Bahia"*.

Reafirma que *"o recorrente não promove comercialização de qualquer tipo de mercadoria, haja vista que ao adquirir materiais de uso e consumo, como os descritos em linhas acima, o faz na qualidade de consumidor final"*.

Cita doutrina, acerca do conceito de mercadoria, para defender que é evidente a aplicabilidade da Lei Complementar nº 116/03, ao caso da presente controvérsia, não se inserindo na qualidade de contribuinte, conforme definido na Lei Complementar nº 87/96, cujo teor transcreve, bem como julgado de Tribunal que não identifica, além de Decisão do STJ.

Reitera a incompetência do Estado da Bahia quanto a qualquer cobrança de ICMS sobre o sujeito passivo, transcrevendo julgado de Junta de Julgamento Fiscal do CONSEF, acerca de locadora de veículos, dispensada de inscrição estadual, além de sucinta ementa do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte, que se resume a dizer:

*TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS.(...)  
NÃO INCIDÊNCIA.*

*2. Recurso Ordinário provido. (Recurso em Mandado de Segurança nº. 13.752-RN 2001/0122382-4); Relator Ministro João Otávio de Noronha)(grifos nossos)*

A seguir, tece considerações acerca de responsabilidade da obrigação tributária, para afirmar que *"no caso em vertente, tal responsabilidade (diferencial de alíquota) somente recairia sobre isto recorrente, se e somente se, esta fosse contribuinte de ICMS. Circunstância estas que não se verifica no caso sub exame"*.

Transcreve uma série de decisões judiciais, para requerer, finalmente que a Decisão relativa à segunda infração seja totalmente reformada, *"pelo fato do recorrente ser exclusivamente prestadora de serviços, e não contribuinte do ICMS, e, ainda pelo fato das aquisições terem sido de materiais para uso e consumo e não para revenda"*.

Em Parecer de fls. 532 a 533, a PGE/PROFIS, observa que os valores das infrações 1 e 3 não foram contestados, o que representa acatamento expresse pelo sujeito passivo da Decisão de primeiro grau.

Em relação à infração 2, observa que a mesma não foi objeto de impugnação inicial, razão pela qual não há Decisão da Junta de Julgamento Fiscal a respeito da matéria.

Aduz que poder-se-ia alegar a preclusão temporal para contestação da infração 2, já que é norma de direito processual que a defesa deve abordar toda a matéria a ser contestada pelo réu.

Entretanto, posiciona-se segundo raciocínio de que os princípios específicos do contencioso administrativo podem conduzir ao entendimento de que toda a matéria pode ser objeto de Recurso Voluntário, até mesmo aquela expressamente reconhecida, não podendo a empresa, em outro momento, arguir cerceamento ao direito de defesa por supressão de instância, já que a falta de manifestação do órgão de primeiro grau a respeito da matéria, deveu-se a sua inércia quanto a este ponto na defesa inicial.

Adentrando ao mérito, verifica que a irresignação da empresa reside no fato de que ela entende não ser contribuinte do ICMS, razão pela qual não poderia o Estado da Bahia exigir-lhe o ICMS relativo ao diferencial de alíquota nas aquisições interestaduais de bens para seu uso e consumo.

Informa que a premissa utilizada pelo recorrente não é verdadeira, já que a empresa é contribuinte do imposto, na condição de prestadora de serviço de comunicação, e que a Constituição Federal, ao estabelecer a “zona tributável” do ICMS não se restringiu às operações de mercancia como pretende o recorrente, mas incluiu a prestação de serviços de comunicação e transporte.

Após transcrever o artigo 155, inciso II da Carta Magna, observa que o recorrente encontra-se inscrita como contribuinte com regime “normal” de apuração do imposto, e que acatou a diligência realizada ao curso do processo, que separou as aquisições de mercadorias que não foram registradas em tributadas e não tributadas, revelando o seu entendimento de que efetua operações tributáveis de ICMS.

Assim, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário apresentado.

## VOTO

É objeto do Recurso Voluntário, a infração 2, que se refere à cobrança do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de outubro e novembro de 2007.

Observe, inicialmente, que a matéria não foi objeto da defesa apresentada anteriormente (fls.272 a 279), a qual restringiu-se à infração 3, contudo, em sede de Recurso Voluntário o sujeito passivo ataca a Decisão de Junta de Julgamento Fiscal, que à vista do sujeito passivo ter se mantido silente, não a contestando de forma quer tácita, quer explícita, a considerou procedente.

Em linhas gerais: o sujeito passivo trouxe ao Recurso Voluntário, matéria não aventada por ocasião da apresentação da defesa inicial, que foi objeto da Decisão de primeiro grau.

A matéria não possui expressa previsão da legislação do processo administrativo fiscal, de forma que, nos valeremos, conforme disposição regulamentar expressa (artigo 180 do RPAF/99), subsidiariamente do Código de Processo Civil.

Vê-se, diante da questão acima posta, inicialmente, uma questão: houve preclusão do direito do sujeito passivo, quanto à matéria ora objeto de Recurso?

Inicialmente, convém tecer algumas considerações sobre tal instituto. O vocábulo preclusão (do latim *praecludere*), significa “fechar”, “encerrar”. Trata-se de instituto eminente de cunho processual, e sua previsão legal encontra-se nos artigos 183 e 473 do Código de Processo Civil.

Significa que, decorrida determinada etapa ou prazo do processo, não tendo a parte alegada, não mais poderá fazê-lo em outro momento processual.

Segundo definição de Celso Antônio Bandeira de Mello, em seu Curso de Direito Administrativo, “*preclusão é a perda de uma oportunidade processual (logo, ocorrida depois de instaurada a relação processual), pelo decurso do tempo previsto para seu exercício, acarretando a superação daquele estágio do processo (judicial ou administrativo). Difere da prescrição em que neste o que se perde é o direito de ação, pelo quê, seu termo inicial é sempre anterior ao processo, ao passo que a preclusão ocorre no interior do processo*”.

Ou seja: a diferença típica da preclusão para a prescrição vem do direito processual civil, que é disciplinado por prazos fixos, a fim de que se prestigie a celeridade da prestação jurisdicional, onde a perda de determinada faculdade processual extingue aquela etapa (preclusão), e não o direito material invocado pelas partes, que somente seria aniquilado pela prescrição. Como se vê, a preclusão, instituto cujo fundamento evidente é a segurança jurídica, implica a perda de oportunidade para a prática de um ato (qualquer ato que tenha prazo fatal para sua prática) dentro de um processo já instaurado. Assim, por exemplo, escoado o prazo para apresentação de Recurso Voluntário contra Decisão administrativa de primeira instância contrária ao

administrado, sem que este haja interposto o Recurso Voluntário, opera-se a preclusão desse direito (o direito de recorrer na esfera administrativa).

Por outro lado, de maneira cristalina, percebe-se que, se analisarmos matéria que não se submeteu ao crivo julgador de primeira instância, estaremos convalidando uma ilegalidade.

Isso porque estaríamos cometendo a supressão de instância, que vem a ser irregularidade em que a instância superior julga matéria não examinada pela instância inferior, e que afronta o princípio constitucional da ampla defesa. Neste sentido, Decisão prolatada pelo Superior Tribunal de Justiça, em sua Primeira Turma, ao analisar o REsp 330415 PR 2001/0090707-3, tendo como Relator o Ministro Garcia Vieira, em julgamento ocorrido em 19 de setembro de 2001, decidiu da seguinte forma;

*EMENTA: ADMINISTRATIVO - SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA - DECRETO 1514/95 - OFENSA AO PRINCÍPIO DA RESERVA LEGAL. É defesa a veiculação, por decreto, de qualquer alteração das hipóteses de suspensão do crédito tributário, dentre elas a interposição de Recurso administrativo, sob pena de afronta ao princípio da estrita legalidade. Recurso improvido.*

Na mesma linha, o Superior Tribunal de Justiça editou a súmula 211:

*"Inadmissível Recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo".*

Já a Súmula nº 356 do Supremo Tribunal Federal (STF), determina:

*"O ponto omissis da Decisão, sobre o qual não foram opostos embargos declaratórios, não pode ser objeto de Recurso extraordinário, por faltar o requisito do prequestionamento".*

Percebe-se, pois, que o pré-questionamento é condição imprescindível para que órgão de instância superior aprecie Decisão de órgão de instância inferior, o que não foi observado pela ora recorrente.

A ausência dos pressupostos de admissibilidade leva ao não recebimento e conhecimento do Recurso Voluntário, podendo submeter-se a análise não só do juízo *ad quo*, mas, sobretudo, do relator e também da turma de julgamento no juízo *ad quem*.

Dessa forma, ainda que pudéssemos discorrer longamente sobre tais institutos processuais, diante da farta doutrina e jurisprudência, não estando presente pressuposto de admissibilidade do Recurso Voluntário, frente à questão não suscitada em Primeira Instância, estando, pois, precluso o direito de reapreciação da matéria tacitamente reconhecida, vez que não aventada na Primeira Instância, e se o fazendo, estaríamos praticando supressão de instância, voto pelo NÃO CONHECIMENTO do Recurso Voluntário interposto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO CONHECER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **299634.0002/09-6**, lavrado contra **IB TELECOMUNICAÇÕES LTDA. (IBÉRIA BRASIL TELECOM)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$3.654,86**, acrescido das multas de 70% sobre R\$1.098,34 e 60% sobre R\$2.556,52, previstas no art. 42, incisos III e II, "f", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$11.360,59**, previstas nos incisos IX e XI do artigo e lei acima citados, com os acréscimos moratórios na forma prevista pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de julho de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - RELATOR

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS – REPR. DA PGE/PROFIS