

PROCESSO	- A. I. N° 281211.0033/12-0
RECORRENTE	- TELLERINA COMÉRCIO DE PRESENTES E ARTIGOS PARA DECORAÇÃO S.A. (JÓIAS VIVARA)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF n° 0301-01/12
ORIGEM	- INFRAZ VAREJO
INTERNET	- 10/10/2013

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0283-11/13

EMENTA: ICMS. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. FALTA DE APRECIAÇÃO DE ARGUMENTOS DEFENSIVOS. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. VIOLAÇÃO DO DUPLO GRAU DE JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA. A Decisão administrativa, de primeiro grau, limitou-se a enfrentar diretamente as questões relativas à inconstitucionalidade da multa aplicada, da ilegalidade e inconstitucionalidade dos juros, bem como a existência e efetividade da entrega do CD, contendo os arquivos relativos aos levantamentos realizados, em razão, tudo leva a crer, das superficiais e muitas vezes imprecisas arguições alinhadas pelo sujeito passivo relacionadas pela PGE/PROFIS. Apesar desse fato, bem como do conhecimento sobre a aplicação subsidiária do art. 515 do CPC, especialmente em seus §1º e 2º, cabe o retorno do processo, à primeira instância, para apreciação das aludidas arguições, tendo em vista a relevância das mesmas, no que tange a solução da lide. Necessidade de nova Decisão. Acolhidas as preliminares de nulidades suscitadas. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão proferida pela 1ª JJF - através do Acórdão JJF n° 0301-01/12, após julgamento pela Procedência do Auto de Infração acima epigrafado, no valor histórico de R\$ 723.478,46, consoante as seguintes infrações:

1. falta de recolhimento do imposto [ICMS] relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem a respectiva escrituração, decorrente da “*falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas*” [sic], fato esse apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2008 e 2009), levando-se em conta para o cálculo do imposto a diferença de maior valor monetário, o valor das saídas tributáveis, sendo lançado imposto no valor de R\$ 510.786,27, com multa de 70%;
2. falta de recolhimento de ICMS nos prazos regulamentares, relativo a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, sendo lançado imposto no valor de R\$ 93.743,03, com multa de 50%;
3. recolhimento do ICMS efetuado a menos em virtude de divergência entre o valor do imposto escriturado no livro de saídas e o declarado no livro de apuração, sendo lançado imposto no valor de R\$ 29.279,49, com multa de 60%;

4. falta de registro, na escrita fiscal, da entrada no estabelecimento de mercadorias relativas a operações tributáveis [pelo ICMS], sendo por isso aplicada a multa de R\$ 89.669,67, equivalente a 10% das entradas não registradas.

Em Primeira Instância, o julgamento proferido pela JJF, inicialmente rechaçou a alegação de nulidade, ao argumento de que:

O contribuinte suscitou em preliminar a nulidade dos lançamentos, alegando cerceamento de defesa, por falta de entrega dos demonstrativos fiscais.

Quanto a esse aspecto, o fiscal autuante informou que foi entregue ao representante legal da empresa, Sr. Eduardo Jorge Penha de Souza Filho, um CD contendo dezenas de arquivos que compõem a documentação que fundamenta o Auto, conforme recibo de arquivos eletrônicos às fls. 280-281. Informa que o CD foi aberto e verificado pelo representante legal, que o confirmou assinando o referido recibo. Segundo o fiscal, a não impressão das peças para entrega ao representante legal obedece a determinações administrativas internas relativas a custos operacionais.

De acordo com o art. 41, II, do RPAF, o Auto de Infração deve fazer-se acompanhar dos demonstrativos e dos levantamentos elaborados pelo fiscal autuante, se houver, e das provas necessárias à demonstração do fato arguido.

Por sua vez, o art. 46 prevê que, na intimação do sujeito passivo acerca da lavratura do Auto de Infração, devem ser fornecidas cópias de todos os termos, demonstrativos e levantamentos elaborados pelo fiscal autuante que não lhe tenham sido entregues no encerramento da ação fiscal e que sejam indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do Auto, inclusive dos elementos de prova obtidos pelo Fisco junto a terceiros de que porventura o contribuinte não disponha.

E o § 3º do art. 8º prevê que as peças processuais como defesa, informação fiscal, diligências, perícias, Recursos, Parecer da Procuradoria Geral do Estado e outras manifestações do contribuinte e do autuante, bem como os demonstrativos e planilhas elaborados pelo autuante, autuado e diligentes ou peritos, referentes a processo administrativo fiscal, deverão ser apresentadas em papel e, também, em disco de armazenamento de dados, em arquivo em formato texto ou tabela, conforme o caso, onde conste cópia exata da peça apresentada.

Neste caso, as peças não foram anexadas fisicamente aos autos, porque, segundo o autuante, haveria determinações administrativas internas relativas a custos operacionais. Não informa se se trata de alguma portaria ou instrução.

Em princípio, o processo deve ser instruído na forma convencional, conforme prevê o RPAF, instruído com demonstrativos impressos em meio físico (papel), na íntegra, para os efeitos dos arts. 12 e 131, XI, do RPAF. O art. 12 do RPAF prevê que o processo deve ser organizado à semelhança dos autos forenses, com folhas devidamente numeradas e rubricadas, observada a ordem cronológica de juntada.

E o art. 131, IX, prevê que o preparo do processo comprehende, dentre outras providências, a organização dos autos do processo com todas as folhas numeradas e rubricadas, dispostas segundo a ordem cronológica, à medida que forem sendo juntadas.

Por conseguinte, à primeira vista, numa interpretação literal dos dispositivos assinalados, estaria havendo desrespeito neste caso a todas essas regras.

Porém, conforme afirmou e provou o fiscal autuante, foi entregue ao representante legal da empresa, Sr. Eduardo Jorge Penha de Souza Filho, um CD (compact disc) contendo os arquivos relativos aos levantamentos fiscais, conforme recibo de arquivos eletrônicos às fls. 280-281. O fiscal informa que o CD foi aberto e verificado pelo representante legal, que o confirmou assinando o referido recibo. Ora, se o representante da empresa, em presença do preposto fiscal, abriu e verificou o conteúdo do aludido CD e assinou o recibo atestando o seu recebimento, não vejo como aceitar a alegação de cerceamento de defesa por não ter o autuado recebido os demonstrativos impressos em papel.

Admitir-se-ia o cerceamento de defesa se o autuado alegasse que não conseguiu “ler” os arquivos, ou que eles tivessem apresentado falhas. Isso não foi alegado.

Ultrapasso por essas razões a preliminar suscitada.

No mérito, assim se pronunciou a JJF, in verbis:

O contribuinte questiona a multa, alegando que ela tem caráter confiscatório. Questiona também os juros, sustentando que sua definição se relaciona com a apuração da obrigação tributária, sendo por isso matéria sujeita a disciplina por lei complementar, nos termos do art. 146, II, “b”, da Constituição, de modo que, como o CTN prevê a incidência de juros à razão de 1% ao mês, salvo se lei dispuser de forma diversa, e, por competir à

lei complementar uniformizar o trato da matéria, isso significa que os juros mensais podem ser de, no máximo, 1%, e mesmo assim limitados ao índice fixado em lei federal, se inferior, de acordo com a orientação do STF, diante da necessidade de obediência aos princípios da isonomia e da segurança jurídica.

Quanto a essas objeções, cumpre dizer que não é razoável discutir no âmbito administrativo a constitucionalidade ou letalidade do direito posto.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com o Julgado, o sujeito passivo interpõe o presente Recurso Voluntário – fls. 382 a 410, – manifestando, inicialmente, seu inconformismo com a Decisão recorrida, haja vista que não foi dispensada a necessária atenção aos argumentos apresentados em sua Impugnação, tratando-os genericamente, optando trilhar pelo fácil caminho de acatar as acusações fiscais, fato que não pode ser admitido, vez que não atende ao preceito constitucional que garante o devido processo legal e o direito ao contraditório, tendo os contribuintes o direito de não concordarem com as acusações fiscais e ainda de terem suas razões analisadas com a máxima atenção, devendo a conclusão do julgador ser motivada e fundamentada na forma prevista em lei.

Reproduz as considerações do voto proferido pela primeira instância, acima relatados, para alinhar que as próprias afirmações da autoridade julgadora já demonstram e comprovam o evidente cerceamento do direito de defesa da empresa autuada, sendo equivocada e ilegal a simples conclusão do Julgador, no sentido de que não vê “...*como aceitar a alegação de cerceamento de defesa*”, e isso por várias razões:

A uma, porque, como o próprio julgador destacou, a forma de entrega das cópias ao sujeito passivo, dos documentos de instrução do lançamento em papel, está determinada pela norma de regência e, deste modo, não pode, com todo o respeito, o Julgador afastar-se da aplicação da lei, sob qualquer fundamento. De fato, assim prevê as normas citadas na sentença:

Art. 41. O Auto de Infração far-se-á acompanhar:

I - de cópias dos termos lavrados na ação fiscal, nos quais se fundamentará, obrigatoriamente; II - dos demonstrativos e dos levantamentos elaborados pelo fiscal autuante, se houver, e das provas necessárias à demonstração do fato argüido.

Parágrafo único. O Termo de Encerramento de Fiscalização e o Auto de Infração poderão constituir um instrumento único, nos termos do art. 30.

...
Art. 46. Na intimação do sujeito passivo acerca da lavratura do Auto de Infração, ser-lhe-ão fornecidas cópias de todos os termos, demonstrativos e levantamentos elaborados pelo fiscal autuante que não lhe tenham sido entregues no encerramento da ação fiscal e que sejam indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do Auto, inclusive dos elementos de prova obtidos pelo Fisco junto a terceiros de que porventura o contribuinte não disponha.

A duas, porque a entrega de um CD com a afirmativa de que foi verificado pelo representante no momento da entrega não passa de alegação, pois, o que assinou foi o recebimento e não conferência de seu teor. Assim, não há qualquer prova de tal verificação. Ademais, eventual circunstância não supre a falta de entrega de cópias dos documentos ao contribuinte autuado, entrega esta determinada por lei e não cumprida pelo Fisco no caso em exame.

Desta feita, aduz que houve evidente desobediência à norma de regência, evitando de nulidade a notificação inicial.

Destaca que às demais questões preliminares postas pelo recorrente relativas à ausência de prova da infração e ausência de motivação do lançamento, o Julgador deixou de enfrentá-las, sequer mencionou tais questões, bem como a sentença peca também por omissão no tocante a outras questões arguidas e não enfrentadas pelo Julgador. É o caso dos juros e das multas aplicadas, uma vez que o Julgador sequer examinou o pleito do autuado por sua redução, tendo assim concluído na sentença:

“O contribuinte questiona a multa, alegando que ela tem caráter confiscatório. Questiona também os juros, sustentando que sua definição se relaciona com a apuração da obrigação tributária, sendo por isso matéria sujeita a disciplina por lei complementar, nos termos do art. 146, II, “b”, da Constituição, de modo que, como o

CTN prevê a incidência de juros à razão de 1% ao mês, salvo se lei dispuser de forma diversa, e, por competir à lei complementar uniformizar o trato da matéria, isso significa que os juros mensais podem ser de no máximo, 1%, e mesmo assim limitados ao índice fixado em lei federal, se inferior, de acordo com a orientação do STF, diante da necessidade de obediência aos princípios da isonomia e da segurança jurídica. Quanto as essas objeções, cumpre dizer que não é razoável discutir no âmbito administrativo a constitucionalidade ou letalidade do direito posto.”

Afirma que a autoridade julgadora limitou-se a transcrever textualmente a alegação do autuado, para, ao fim, concluir: “*Quanto as essas objeções, cumpre dizer que não é razoável discutir no âmbito administrativo a constitucionalidade ou letalidade do direito posto.*”

Alinha que, entretanto, o Recorrente pleiteou expressamente em sua Defesa pela redução da multa, pedido que, como se viu acima, não foi enfrentado, sequer examinado pelo julgador, deixando a questão carente de confrontamento, cerceando, também nesse ponto, o direito do autuado à ampla defesa e ao contraditório.

Completa que a legislação de regência claramente autoriza o pleiteado benefício legal, como se retira do artigo 42, § 7º da Lei nº 7.014/96 e do artigo 158 do RPAF - Regulamento do Processo Administrativo Fiscal.

Entende que a análise de tal questão era fundamental, pois poderia modificar substancialmente a exigência fiscal, cabendo destacar, nesse passo, que não há nestes autos qualquer questionamento acerca da boa-fé da ora recorrente no exercício de suas atividades.

Argui que a autoridade julgadora simplesmente ignorou, desconheceu por completo as alegações e razões apresentadas na peça de Impugnação ao lançamento, como se estas não existissem, afirmando, singelamente: “*No mérito, os fatos não foram negados.*” (g.n.)

Acrescenta que, ao contrário do afirmado, incluiu em sua defesa o tópico “*Do Mérito*”, longo arrazoado, questionando o trabalho fiscal e apresentando razões para enfrentar as acusações postas na inicial, citando legislação, doutrina e jurisprudência, razões estas, parcialmente relatadas no Relatório da Decisão monocrática.

Repisa a impossibilidade de enfrentar adequadamente os números indicados pelo Fisco, pela falta de entrega das cópias dos documentos de instrução do Auto, enfrentou, sim, a forma utilizada para apuração das exigências.

Afirma que contestou a forma de apuração utilizada pelo Fisco destacando a ausência, no desenvolvimento do trabalho fiscal, da contagem física de mercadorias, contagem esta imprescindível em trabalhos da espécie, para, em seguida à tal contestação, concluir, em sua Impugnação, que os resultados obtidos pelo Fisco, diante da forma em que elaborado o trabalho fiscal, estariam maculados pela incerteza, insegurança e iliquidez.

Conclui, assim, que a sentença realmente ignorou todos os argumentos do autuado, adotando equivocada conclusão, afrontando, nesse passo, a legislação que rege o contencioso administrativo, RPAF - Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (Decreto nº 7.629/99 e alterações), reproduzindo os artigos 153 e 154 do aludido dispositivo regulamentar. Apresenta o REsp 690919/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16.02.2006, Di 06.03.2006 p. 190 - g.n.

Cita o art. 458 do CPC, visto que o mesmo exige que fundamentos da Decisão sejam apreciadas as questões de fato e de direito, a jurisprudência judicial também é pacífica a favor do reconhecimento da nulidade ora pleiteada.

Assevera que a Decisão recorrida, além de contraditória e omissa, carece de fundamento e motivação e ofende gravemente o direito constitucional do autuado à ampla defesa e ao contraditório (artigo 5, LV, CF).

Assegura que, sob qualquer aspecto que se examine a questão, seja por afronta a legislação de

regência, seja por desconsideração das razões de defesa, seja diante da jurisprudência de nossos tribunais e, ainda, por afronta o direito constitucional do autuado, verifica-se que a Decisão recorrida se encontra maculada pela nulidade, eis que resulta de julgamento omissو, inadequado e insuficiente, carecendo, assim, de requisitos necessários à vestimenta da legalidade e legitimidade, na forma prevista pelo Código de Processo Civil, não podendo produzir quaisquer efeitos legais, cabendo a sua nulidade.

Passa a alinhar os argumentos de mérito, caso não acolhidas as nulidades suscitadas, afirmando, inicialmente que a não entrega de todos os documentos impede o direito de ampla defesa do autuado, pois não tem como se defender adequadamente das acusações que lhe são imputadas. Alude que, por tal motivo, é realmente imprescindível a entrega de todos os documentos que fundamentam as acusações. Desconhecendo, então, quais e quantos documentos serviram de instrução para o Auto de Infração, resta confirmado o cerceamento do direito de defesa do autuado.

Retoma a arguição de nulidade, por entender que o sujeito passivo foi autuado de forma arbitrária e ilegal, vez que os senhores fiscais estaduais, investidos que são da função de fiscalizar, não atenderam ao determinado pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional, na medida em que a presente autuação contempla um grave equívoco cometido que é a ausência de observância das normas legais, mormente em função de ter sido feita exigência de tributo já pago aos cofres estaduais, na forma legalmente prevista.

Arguiu, mais uma vez, que o Fisco dispunha de toda documentação da empresa, contudo optou por presumir a realização de operações de movimentação de mercadorias, sem a necessária contagem física dos estoques, indispensável ao caso, já que afirmou se tratar de levantamento físico quantitativo, maculando o resultado pela iliquidez, insegurança e incerteza, vícios que nulificam ab initio o ato de lançamento lavrado.

Destaca outra nulidade pela falta de requisitos necessários e imprescindíveis ao ato administrativo que deve conter, dentre outros pressupostos, aqueles contidos no artigo 37 da Constituição Federal, e na legislação estadual reguladora do procedimento administrativo, que é a motivação, trazendo lições do i.doutrinador Prof. Celso Antonio Bandeira de Mello (in Curso de Direito Administrativo 8^a Ed., Malheiros):

“Cumpre distinguir motivo do ato de motivo legal. Enquanto este último é a previsão abstrata de uma situação fática, empírica, o motivo do ato é a própria situação material, empírica, que efetivamente serviu de suporte para a prática do ato. É evidente que o ato será viciado toda vez que o motivo de fato for descoincidente com o motivo legal. Para fins de análise da legalidade do ato, é necessário, por ocasião do exame dos motivos, verificar: a) a materialidade do ato, isto é, verificar se realmente ocorreu o motivo em função do qual foi praticado o ato; b) a correspondência do motivo previsto na lei” (grifamos)

Aduz que a ausência dos motivos fiscais lhe retira os elementos necessários para que pudesse, no exercício de seu direito ao contraditório e à ampla defesa, apresentar argumentos adequados e suficientes para o enfrentamento e afastamento das acusações.

Alega que a descrição da suposta infração acusada pelo Fisco é omissa, confusa e contraditória, e inviabiliza a plena defesa do autuado que não pode, com segurança, distinguir os motivos que a ensejaram, reproduzindo o texto da infração 1.

Entende que o aludido texto da infração 1 é obscuro e contraditório, o que caracteriza como inepta a peça inicial -até porque, segundo o recorrente, nenhum levantamento foi efetuado nos estoques da empresa-, pois não se consegue mesmo distinguir os motivos que a ensejaram, deixando evidente a total falta de subsunção dos fatos à norma, e, assim, a total ausência de motivação, impondo-se a sua nulidade.

Repisa que a multa aplicada é confiscatória, com violação ao artigo 150, IV, reproduzindo entendimento de José Afonso da Silva, trazendo Decisão do TRF da 10 Região (*DJUDE* 20/08/99,

PÁGINA 341). *Decisão do STF*, ADI 1075 MC, Relator Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 17/06/1998, DJ 2411112006 pp-00059 - grifos nossos.

Se insurge contra a aplicação dos juros, afirmando que estes se relacionam com a apuração da obrigação tributária, tratando-se, em ambos os casos, de matéria sujeita a disciplina por Lei Complementar. E o CTN, com status de Lei Complementar, prevê a incidência de juros à razão de 1% ao mês, salvo se lei dispuser de forma diversa. Por competir à Lei Complementar uniformizar o trato da matéria, significa que os juros podem ser de, no máximo, 1%, seguindo a orientação do E. STF, diante da necessidade de obediência aos princípios da isonomia e da segurança jurídica.

Requer o afastamento da aplicação dos juros na forma como lançados sobre os presentes débitos no Auto de Infração, por ser ilegal, para que seja aplicado em substituição apenas o percentual autorizado pela legislação constitucional, por ser medida de Direito e na forma do quanto decidido pelo E. STF.

Registra que a acusação do item 2 do Auto de Infração se trata, segundo o Fisco, de falta de recolhimento do ICMS referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios. Afirma, contudo, que a falta de entrega de documentos pelo Fisco não permite aferir a que operações se referem tal acusação, pois como afirmado no próprio relato fiscal, as operações do autuado foram regularmente registros em seus respectivos livros fiscais. Desta feita, em consequência, o imposto correspondente foi regularmente apurado e recolhido.

Entende que seria imprescindível ao Fisco demonstrar e apontar, objetiva e detalhadamente, quais saídas de mercadorias não foram regularmente escrituradas e tributadas pela empresa ora recorrente, sob pena de nulidade da acusação, até porque muitas delas são afastadas pela lei do campo de incidência, assim, a saída destas, em condições de incidência do imposto, deve estar comprovada.

Afirma que a mesma omissão fiscal ocorre em relação ao item 3 da inicial, que acusa o recolhimento a menor do ICMS em decorrência de divergência entre os valores lançados no livro Registro de Saídas e o Escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, pois não há qualquer justificativa acerca do montante supostamente apurado pelo fiscal.

Considera a forma que utilizou o Fisco para apuração de suposta falta de pagamento do imposto estadual precária e não permite aferição dos cálculos adotados pelo Fisco, não possibilitando se apurar, com segurança, como o fiscal chegou àqueles valores, restando evidente a total improcedência da acusação.

No tocante ao item 4 do Auto de Infração, no qual o Fisco acusa a empresa de ter dado entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, alude que se repete a mesma falha nos trabalhos fiscais, vez que não se pode conceber de onde o Fisco retirou o absurdo montante indicado na exigência fiscal, sendo evidente a sua total improcedência.

A respeito do item 1, passa reproduzir a acusação fiscal: Falta de recolhimento do imposto relativa à *omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração*, decorrente da **falta de registro de entrada** de mercadorias **em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas**, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis. (g.n.).

Além de entender que houve obscuridade, contradição e confusão da descrição do fato tido como ocorrido, afirma que dos dispositivos indicados pelo autuante, presume-se que o Fisco teria apurado o absurdo valor que consta no ato de lançamento por meio, ao que parece, de um "levantamento fiscal". Entretanto, do exame do trabalho levado a efeito pelo Fisco não se verifica nenhum levantamento fiscal na forma prescrita em lei, haja vista que o Fisco não considerou os

requisitos específicos e demais elementos exigidos na norma para apurações fiscais desta espécie, como determinado pelo RICMS.

Considera imprescindível para a acusação a contagem dos estoques de mercadorias do estabelecimento, o que, segundo ele, não ocorreu, de forma a concluir que a exigência tributária foi baseada em informações aleatórias e valores indiciários, arbitrariamente presumidos pelo Fisco, vez que não corroboradas por qualquer documento de prova.

Afirma que, no presente caso, não foi constatada ocorrência do fato gerador, uma vez que não existem elementos probatórios de que tenha ocorrido vendas de mercadorias pela empresa à margem da regularidade.

Afirma que o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda já decidiu que: "*Indício ou presunção não podem por si só caracterizar o crédito tributário.*" (acórdão 51.84 1, in "Revista Fiscal" de 1970, Decisão no 69) e que "*para efeitos legais não se admite como débito fiscal apurado por simples dedução*". Dessa feita, é imperioso o reconhecimento da nulidade das acusações fiscais, posto estarem fundamentadas em mera presunção fiscal, contrariando o princípio constitucional da legalidade e da tipicidade.

Argumenta que para se exigir um tributo é necessário que haja a disposição legal específica e no presente caso, mesmo havendo disposição legal que permita a verificação do ICMS através de lançamento fiscal, não há possibilidade de se fazer incidir imposto em diferenças contábeis. Cita JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, in ICMS TEORIA E PRÁTICA Ed. Dialética, 4a Ed, 2000, p. 13, ROQUE ANTÔNIO CARRAZA, em sua obra ICMS, Ed. Malheiros, 3ª Edição, 1997, p. 35.

Consigna que para que haja a incidência do ICMS é necessária a existência de um fato jurídico previsto em lei (circulação de mercadorias), não havendo como admitir a incidência do imposto sobre uma análise contábil, onde pode haver erros, além de ser esta base para a incidência do imposto sobre a renda e não para o ICMS.

Aduz que a legislação não fala em incidência do ICMS sobre levantamentos contábeis, sobre diferença de valores apurados, mas sim em apuração do mesmo através de levantamentos fiscais, e, repita-se, o Fisco não efetuou, de fato, nenhum levantamento e se limitou a notificar o recorrente para apresentar documentos, para, posteriormente presumir ter havido falta de pagamento de ICMS.

Repete os questionamentos: *Qual a operação mercantil que deu ensejo à incidência do imposto? Qual o valor de cada operação, sua base de cálculo, sua alíquota e sua capituloação legal?*

Afirma existir uma autuação sumária e açodada, baseada em critérios escusos e indefinidos, apenas um cálculo matemático que levou à lavratura do Auto, que carece de razoabilidade e fundamentação para o cálculo matemático produzido pelo Fisco. Não há nada. Quiçá fatos jurídicos relevantes que autorizem a incidência do ICMS.

Assinala não haver a identificação dos fatos tributários imponíveis, nem sua individualização para aplicação da alíquota, aduzindo se ter apenas valores fantasiosos, frutos de meras presunções, que não retratam, absolutamente, o movimento real das atividades de seu estabelecimento, uma vez que a empresa procede ao regular registro e apuração contábil e fiscal de todas suas operações mercantis, pautando seu comportamento dentro das normas legais.

Alega que o ônus da prova que respalde o lançamento é do Fisco e destaca o princípio do "*in dubio pro reo*", previsto no artigo 112 do código Tributário Nacional, para concluir que, diante do princípio da ampla defesa e do contraditório, e ainda do princípio do "*in dúvida pro reo*", que sempre deverão ser respeitados, e no caso ainda pode se configurar abuso de poder e ato discricionário por inobservância dos princípios legais do nosso ordenamento jurídico, a exigência fiscal não pode prosperar.

Pede a improcedência do Auto de Infração.

A PGE/PROFIS, em seu opinativo, às fls. 427 a 429 dos autos, conclui que a JJF omitiu-se quanto à apreciação específica de questões lançadas pelo contribuinte em sua impugnação inicial, ou seja, ausência de manifestação específica do órgão de 1º grau acerca de questões específicas, tais como: pedido de redução da multa; preliminares de ausência de prova da infração e ausência de motivação do lançamento; falta de critério aferição dos cálculos; ausência de levantamento fiscal; autuação por presunção; ausência de descrição do valor da operação, base de cálculo, alíquota e capitulação legal, comprometendo o princípio do duplo grau de jurisdição e provocando cerceamento do direito de defesa inerente ao contribuinte.

Assim, conclui pela Nulidade da Decisão recorrida, conforme previsto no art. 18, II do RPAF/99.

VOTO

O Auto de Infração epigrafado imputa ao contribuinte o cometimento de 04 infrações à legislação do ICMS, tanto por descumprimento de obrigação principal quanto acessória, tendo a Decisão de primeira instância julgado Procedente a autuação, o que gerou a irresignação do sujeito passivo, através de Recurso Voluntário, visando promover a sua reforma.

Do exame das peças processuais, constata-se que a arguição de nulidade alinhada pelo Recorrente, se ampara em seu entendimento de houve cerceamento do direito de defesa, face à falta de apreciação, pelo órgão julgador, de forma individualizada, das diversas preliminares apresentadas na peça impugnatória, conforme relatado.

Com efeito, o autuado requereu e manifestou a necessidade de ser anulada a Decisão de piso, retornando o feito à Primeira Instância, visando o pronunciamento acerca de todas as preliminares de nulidades evocadas, resumidamente, relativas ao pedido de redução da multa; preliminares de ausência de prova da infração e ausência de motivação do lançamento; falta de critério aferição dos cálculos; ausência de levantamento fiscal; autuação por presunção; ausência de descrição do valor da operação, base de cálculo, alíquota e capitulação legal.

Assim é que, compulsando o teor do acórdão guerreado, apesar de o contribuinte ter sustentado a existência de diversas nulidades, conforme acima resumidas, observa-se que a JJF tratou a matéria de forma genérica, *verbis*:

O contribuinte suscitou em preliminar a nulidade dos lançamentos, alegando cerceamento de defesa, por falta de entrega dos demonstrativos fiscais.

Quanto a esse aspecto, o fiscal autuante informou que foi entregue ao representante legal da empresa, Sr. Eduardo Jorge Penha de Souza Filho, um CD contendo dezenas de arquivos que compõem a documentação que fundamenta o Auto, conforme recibo de arquivos eletrônicos às fls. 280-281. Informa que o CD foi aberto e verificado pelo representante legal, que o confirmou assinando o referido recibo. Segundo o fiscal, a não impressão das peças para entrega ao representante legal obedece a determinações administrativas internas relativas a custos operacionais.

De acordo com o art. 41, II, do RPAF, o Auto de Infração deve fazer-se acompanhar dos demonstrativos e dos levantamentos elaborados pelo fiscal autuante, se houver, e das provas necessárias à demonstração do fato arguido.

Por sua vez, o art. 46 prevê que, na intimação do sujeito passivo acerca da lavratura do Auto de Infração, devem ser fornecidas cópias de todos os termos, demonstrativos e levantamentos elaborados pelo fiscal autuante que não lhe tenham sido entregues no encerramento da ação fiscal e que sejam indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do Auto, inclusive dos elementos de prova obtidos pelo Fisco junto a terceiros de que porventura o contribuinte não disponha.

E o § 3º do art. 8º prevê que as peças processuais como defesa, informação fiscal, diligências, perícias, Recursos, Parecer da Procuradoria Geral do Estado e outras manifestações do contribuinte e do autuante, bem como os demonstrativos e planilhas elaborados pelo autuante, autuado e diligentes ou peritos, referentes a processo administrativo fiscal, deverão ser apresentadas em papel e, também, em disco de armazenamento de dados, em arquivo em formato texto ou tabela, conforme o caso, onde conste cópia exata da peça apresentada.

Neste caso, as peças não foram anexadas fisicamente aos autos, porque, segundo o autuante, haveria determinações administrativas internas relativas a custos operacionais. Não informa se se trata de alguma portaria ou instrução.

Em princípio, o processo deve ser instruído na forma convencional, conforme prevê o RPAF, instruído com demonstrativos impressos em meio físico (papel), na íntegra, para os efeitos dos arts. 12 e 131, XI, do RPAF. O art. 12 do RPAF prevê que o processo deve ser organizado à semelhança dos autos forenses, com folhas devidamente numeradas e rubricadas, observada a ordem cronológica de juntada.

E o art. 131, IX, prevê que o preparo do processo compreende, dentre outras providências, a organização dos autos do processo com todas as folhas numeradas e rubricadas, dispostas segundo a ordem cronológica, à medida que forem sendo juntadas.

Por conseguinte, à primeira vista, numa interpretação literal dos dispositivos assinalados, estaria havendo desrespeito neste caso a todas essas regras.

Porém, conforme afirmou e provou o fiscal autuante, foi entregue ao representante legal da empresa, Sr. Eduardo Jorge Penha de Souza Filho, um CD (compact disc) contendo os arquivos relativos aos levantamentos fiscais, conforme recibo de arquivos eletrônicos às fls. 280-281. O fiscal informa que o CD foi aberto e verificado pelo representante legal, que o confirmou assinando o referido recibo. Ora, se o representante da empresa, em presença do preposto fiscal, abriu e verificou o conteúdo do aludido CD e assinou o recibo atestando o seu recebimento, não vejo como aceitar a alegação de cerceamento de defesa por não ter o autuado recebido os demonstrativos impressos em papel.

Admitir-se-ia o cerceamento de defesa se o autuado alegasse que não conseguiu “ler” os arquivos, ou que eles tivessem apresentado falhas. Isso não foi alegado.

Ultrapasso por essas razões a preliminar suscitada.

Examinando o acórdão lavrado pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, é possível constatar que as questões prévias suscitadas, especialmente as acima alinhadas, tendo em vista a sua relevância, não foram enfrentadas de forma específica.

Dessa forma, em consonância com as premissas alinhadas no opinativo da PGE/PROFIS de que “*a JJF omitiu-se quanto à apreciação específica de questões lançadas pelo contribuinte em sua impugnação inicial, ou seja, ausência de manifestação específica do órgão de 1º grau acerca de questões específicas, tais como: pedido de redução da multa; preliminares de ausência de prova da infração e ausência de motivação do lançamento; falta de critério aferição dos cálculos; ausência de levantamento fiscal; autuação por presunção; ausência de descrição do valor da operação, base de cálculo, alíquota e capitulação legal, comprometendo o princípio do duplo grau de jurisdição e provocando cerceamento do direito de defesa inherente ao contribuinte.*”, bem como a sua conclusão foi pela nulidade da Decisão recorrida, vez que não houve o enfrentamento pela primeira instância das aludidas questões, violando o duplo grau de jurisdição, como dito no Parecer, sem a devida fundamentação, restando a preterição do direito de defesa através do Recurso cabível, conforme determina a regência do art. 18, II e III do RPAF/BA, in verbis:

Art. 18. São nulos:

II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa;

III - as decisões não fundamentadas;

Importa ainda destacar, que as questões não enfrentadas foram arguidas pelo sujeito passivo em sua peça defensiva, à fl. 305 quanto à redução da multa; à fl. 307 a 309, relativa à ausência de prova da infração; à fl. 304 e 305, quanto à motivação; à fl. 309, falta de critério aferição dos cálculos; à fl. 309, ausência de levantamento fiscal na forma prescrita em lei; à fl. 309 a 314, autuação por presunção; fl. 314, ausência de descrição do valor da operação, base de cálculo, alíquota e capitulação legal.

No presente caso, estamos diante de uma Decisão administrativa, de primeiro grau, que se limitou a enfrentar diretamente as questões relativas à constitucionalidade da multa aplicada, da ilegalidade e constitucionalidade dos juros, bem como a existência e efetividade da entrega

do CD contendo os arquivos relativos aos levantamentos realizados, em razão, pelo que pude observar, das superficiais e muitas vezes imprecisas demais arguições do sujeito passivo relacionadas pela PGE/PROFIS. Apesar desse fato, bem como do conhecimento sobre a aplicação subsidiária do art. 515 do CPC, especialmente em seus §1º e 2º, cabe o retorno do processo, à Primeira Instância, para apreciação das aludidas arguições, tendo em vista a relevância das mesmas, no que tange a solução da lide.

Assim, voto pela decretação da NULIDADE da Decisão proferida pela Primeira Instância, consequentemente, dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, de tudo resultando o retorno à Primeira Instância para saneamento e novo julgamento.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e decretar **NULA** a Decisão recorrida referente ao Auto de Infração nº 281211.0033/12-0, lavrado contra **TELLERINA COMÉRCIO DE PRESENTES E ARTIGOS PARA DECORAÇÃO S.A. (JÓIAS VIVARA)**, devendo o processo retornar à Primeira Instância para que se proceda novo julgamento.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de setembro de 2013.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

ANGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – RELATOR

MARIA OLÍVIA TEIXEIRA DE ALMEIDA – REPR. DA PGE/PROFIS