



APELAÇÃO CÍVEL Nº. 0256732-77.2021.8.19.0001

Apelante: PEPSICO DO BRASIL LTDA

Apelado: ESTADO DO RIO DE JANEIRO

Relator: DES. EDUARDO ANTÔNIO KLAUSNER

AÇÃO ANULATÓRIA. ICMS INCIDENTE SOBRE ENERGIA ELÉTRICA. PRETENSÃO DE NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO. LAUDO PERICIAL DESCONSIDERADO PELO JUÍZO. DEVER DE ENFRENTAMENTO ESPECÍFICO DAS CONCLUSÕES PERICIAIS (ART. 479 DO CPC). NULIDADE DA SENTENÇA POR FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO.

1. Apelação interposta contra sentença de improcedência de ação anulatória ajuizada por contribuinte substituído para fins de desconstituição de autos de infração relativos a ICMS e adicional ao Fundo Estadual de Combate à Pobreza (FECF) supostamente não recolhidos pelas empresas fornecedoras de energia elétrica no regime de substituição tributária.

2. O princípio do livre convencimento motivado, consagrado no art. 371 do Código de Processo Civil (CPC), não dispensa o enfrentamento das provas produzidas nos autos pelo juiz, em especial a prova pericial, dado o dever de indicar na sentença os motivos que o levaram a considerar ou a deixar de considerar as conclusões do laudo (ex vi do art. 479 do CPC).

3. Nulidade da sentença. O juízo sentenciante não abordou as conclusões do laudo pericial em sua decisão final, considerando incontroversos fatos



APELAÇÃO CÍVEL Nº. 0256732-77.2021.8.19.0001

que foram infirmados pelo especialista em ciências contábeis.

Apelação conhecida e provida para cassar a sentença por falta de fundamentação adequada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, **ACORDAM** os Desembargadores que compõem a Segunda Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, por unanimidade, em **CONHECER e DAR PROVIMENTO** ao recurso, nos termos do voto do Desembargador Relator.

VOTO

Presentes os requisitos intrínsecos e extrínsecos de admissibilidade do recurso, notadamente a tempestividade e o correto preparo (certidão cartorária de id. 2475), a apelação deve ser conhecida.

Cuida-se, conforme relatado, de apelação interposta por PEPSICO DO BRASIL LTDA contra sentença prolatada em ação anulatória de débito fiscal ajuizada em face do ESTADO DO RIO DE JANEIRO, relativamente a ICMS e adicional ao Fundo Estadual de Combate à Pobreza (FECP) cobrados na qualidade de responsável solidária com os fornecedores de energia elétrica (responsáveis tributários por substituição). Na referida decisão, o juízo de primeiro grau julgou improcedentes os pedidos autorais, nos seguintes termos:

[...] Trata-se de ação anulatória de ato administrativo com pedido de tutela de urgência ajuizada por Pepsico do Brasil Ltda., com o objetivo de invalidar autos de infração que imputaram à empresa responsabilidade pelo não recolhimento de ICMS e do adicional destinado ao FECP, no contexto de



APELAÇÃO CÍVEL Nº. 0256732-77.2021.8.19.0001

operações interestaduais de aquisição de energia elétrica, sob o regime de substituição tributária.

A autora, inicialmente autuada por supostamente ter deixado de recolher os tributos na condição de substituída, impugnou administrativamente os lançamentos. Após diversas diligências e reanálises nos autos, a acusação foi alterada sucessivamente, sendo que tal mudança configuraria vício material e cerceamento de defesa, gerando a nulidade dos Autos de Infração nº 03.215542-6 (CDA nº 2021/274.640-6) e nº 04.010151-1.

Afirma que, mesmo após parcial procedência em instâncias administrativas, a Fazenda interpôs recurso hierárquico ao Secretário de Estado de Fazenda, que reformou as decisões anteriores e julgou integralmente procedente o Auto de Infração, afastando a decadência e mantendo a cobrança integral.

Requer, assim, o reconhecimento da nulidade dos autos de infração nº 03.215542-6 e nº 04.010151-1, com o consequente cancelamento dos créditos tributários neles constituídos, por vícios formal e material insanáveis, em razão das sucessivas modificações de critério jurídico, da violação ao devido processo legal e da decadência de parte do crédito, com o restabelecimento pleno de sua regularidade fiscal.

Rejeito a preliminar de mérito de decadência, eis que se trata de hipótese em que o lançamento se dá nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, que regula o lançamento de ofício, sendo que o prazo quinquenal se inicia do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Desse modo, no caso do lançamento realizado em fevereiro de 2008, os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2003 não estão sujeitos à decadência, *data venia*.



APELAÇÃO CÍVEL Nº. 0256732-77.2021.8.19.0001

O princípio do contraditório é uma das garantias fundamentais do devido processo legal, previsto no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, e assegura às partes a possibilidade de conhecer os atos do processo e manifestar-se sobre eles, inclusive produzindo provas e interpondo recursos. No âmbito do processo administrativo tributário, esse princípio garante ao contribuinte o direito de participar ativamente da apuração de eventual crédito tributário, apresentando sua versão dos fatos, contestando os lançamentos fiscais e exercendo plenamente sua defesa.

No lançamento tributário de ofício – modalidade utilizada nos casos de auto de infração – a autoridade fiscal constitui unilateralmente o crédito tributário, o que impõe ao contribuinte o direito de impugnar o lançamento em sede administrativa. O contraditório, nesse contexto, não exige prévia oitiva antes da lavratura do auto, mas sim a possibilidade de contestá-lo em momento oportuno, dentro dos prazos legais.

A inclusão do ICMS na base de cálculo do próprio imposto no auto de infração não configura violação ao contraditório, desde que o contribuinte tenha sido devidamente informado dessa metodologia e possa se manifestar sobre ela. O que caracteriza a observância do contraditório não é a ausência de surpresa, mas sim a oportunidade real e efetiva de reação.

No caso vertente, é incontroverso o fato de que a parte autora foi regularmente notificada, apresentou diversas impugnações e recursos, participou de diligências, e recolheu parte do tributo após a autuação, o que demonstra ciência e possibilidade plena de defesa.

Vale dizer, se o contribuinte teve pleno acesso aos autos, podendo interpor impugnações ou recursos, não se configura cerceamento de defesa, tampouco violação ao contraditório.



APELAÇÃO CÍVEL Nº. 0256732-77.2021.8.19.0001

Logo, a alteração de critérios de cálculo dentro dos limites legais e sem mudança do fato gerador não implica novo lançamento, e sua regularidade não resta abalada se o contribuinte teve ciência da base de cálculo adotada e pôde se defender adequadamente, tal como ocorrido no caso vertente.

A inclusão do ICMS na base de cálculo do próprio imposto é matéria de direito, que pode ser discutida na via administrativa ou judicial, e não há vício se o contribuinte teve pleno acesso aos fundamentos legais e oportunidade de apresentar suas razões, o que também se verifica *in casu*.

A garantia do contraditório se concretiza na efetiva possibilidade de defesa, e não na ausência de mudanças na interpretação fiscal, desde que estas sejam legalmente fundamentadas e corretamente comunicadas à parte interessada.

Portanto, ajustes materiais nos cálculos e correção de inconsistências, no base no art. 5º, I, da Lei 2.657/96, não importam em fato novo capaz de gerar prejuízo ao exercício do contraditório. Nesse sentido, diligências que visam identificar o correto valor do tributo, sem novo lançamento ou de fundamento jurídico, já tendo sido previsto o ICMS na base de cálculo nas normas de regência, notadamente Convênio ICMS 83/00 e LC 87/96, não geram qualquer nulidade ao ato administrativo.

No que tange ao recurso hierárquico, previsto no artigo 266, inciso II, do Código Tributário do Estado do Rio de Janeiro, instrumento que permite à Fazenda Estadual recorrer de decisões administrativas proferidas pelo Conselho de Contribuintes que lhe sejam desfavoráveis, tem amparo legal expresso e é considerado constitucional, ex vi do julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade nº 0044947-67.2005.8.19.0000.



APELAÇÃO CÍVEL Nº. 0256732-77.2021.8.19.0001

Considerou-se um mecanismo legítimo que visa à revisão de decisões administrativas que possam contrariar a legislação tributária ou os elementos constantes nos autos do processo, com base na supremacia do interesse público, assegurando à Administração Tributária a possibilidade de corrigir eventuais equívocos interpretativos ou decisórios que comprometam a correta aplicação da norma tributária.

Por fim, no âmbito da substituição tributária, a legislação prevê que o destinatário da energia elétrica pode ser responsabilizado de forma solidária pelo pagamento do tributo, especialmente quando o fornecedor, responsável por reter e recolher o imposto, deixa de cumprir essa obrigação.

Nos termos do art. 25 da Lei nº 2.657/96 (Estado do Rio de Janeiro), é cabível a solidariedade tributária entre o substituto e o substituído, de modo que o adquirente da mercadoria ou serviço e, no caso, a energia elétrica, responde solidariamente pelo ICMS não recolhido pelo fornecedor.

Assim, sendo a autora a destinatária final da energia elétrica, sua responsabilização solidária pelo imposto não retido encontra respaldo legal, pois visa assegurar a efetividade da arrecadação tributária, diante da falha no cumprimento da obrigação por parte do contribuinte substituto. Trata-se de uma medida legítima e compatível com o regime jurídico da substituição tributária, que admite a responsabilização de ambos os polos da relação comercial pelo adimplemento do tributo.

Art. 25. O contribuinte fluminense destinatário da mercadoria, bem ou serviço sujeitos à substituição tributária fica solidariamente responsável pelo pagamento do imposto que deveria ter sido retido na operação anterior. Parágrafo único. O disposto neste artigo:



PODER JUDICIÁRIO
Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Segunda Câmara de Direito Público



APELAÇÃO CÍVEL Nº. 0256732-77.2021.8.19.0001

I - não exime da aplicação da penalidade prevista no inciso I do Art. 60, qualquer contribuinte que, designado substituto, deixar de fazer a retenção do imposto

Destaque-se:

Arguição de Inconstitucionalidade. Código Tributário Estadual. Arguição efetivada pela Egrégia 18ª Câmara Cível no julgamento de apelação cível interposta em embargos à execução fiscal ajuizada em face do Estado do Rio de Janeiro, no que toca à constitucionalidade do artigo 266, inciso II e §2º, do Decreto - Lei nº5 do ano de 1975 do Estado do Rio de Janeiro, tendo em vista a possibilidade do Secretário do Estado de Fazenda, em recurso hierárquico, rever decisões do Conselho de Contribuintes que forem desfavoráveis à Fazenda Pública Estadual. Suposta violação do direito de petição e dos princípios do contraditório, ampla defesa e devido processo legal. Arguição não conhecida. Inteligência do parágrafo único do artigo 481 do CPC. Aplicação do artigo 103, caput, do RITJRJ. Julgada por este Colendo Órgão Especial a arguição de inconstitucionalidade nº2005.017.00038, que por unanimidade manifestou-se pela improcedência da arguição, tendo o referido julgado aplicação obrigatória por todos os Órgãos deste Egrégio Tribunal, na forma do artigo 103 do RITJRJ. Arguição não conhecida. Inteligência do parágrafo único do artigo 481 do CPC c/c artigo 103 do RITJRJ.

(0029718-62.2008.8.19.0000 - ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. Des(a). ANTONIO JOSE AZEVEDO PINTO - Julgamento: 16/02/2009 - OE - SECRETARIA DO TRIBUNAL PLENO E ORGAO ESPECIAL)

Pelo exposto, JULGO IMPROCEDENTE O PEDIDO.

Despesas processuais e honorários advocatícios pela parte autora, estes arbitrados em 10% sobre o valor da causa, sendo extinto o processo com resolução de mérito na forma do artigo 487, inciso I, do Novo Código de Processo Civil.





PODER JUDICIÁRIO
Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Segunda Câmara de Direito Público



APELAÇÃO CÍVEL Nº. 0256732-77.2021.8.19.0001

Após o trânsito em julgado, dê-se baixa e arquivem-se.

Publique-se. Intimem-se.

Preliminarmente, a apelante suscita a nulidade da sentença falta de fundamentação adequada, notadamente a ausência de apreciação das provas produzidas no processo. Nesse sentido, requer a devolução dos autos à origem para novo julgamento, com o enfrentamento sobretudo da prova pericial.

Conquanto o juiz seja o destinatário final das provas, o Código de Processo Civil (CPC) consagra o princípio do livre convencimento motivado, segundo o qual o magistrado é livre para decidir as provas necessárias ao exame de mérito e apreciar as provas produzidas, cabendo-lhe, porém, sempre esclarecer as razões da formação de seu convencimento:

Art. 370. Caberá ao juiz, de ofício ou a requerimento da parte, determinar as provas necessárias ao julgamento do mérito.

Parágrafo único. O juiz indeferirá, em decisão fundamentada, as diligências inúteis ou meramente protelatórias.

Art. 371. O juiz apreciará a prova constante dos autos, independentemente do sujeito que a tiver promovido, e indicará na decisão as razões da formação de seu convencimento.

No caso presente, o juízo determinou a realização de prova pericial contábil por considerá-la necessária à formação de sua convicção, conforme a decisão saneadora de id. 2170:





PODER JUDICIÁRIO
Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Segunda Câmara de Direito Público

APELAÇÃO CÍVEL Nº. 0256732-77.2021.8.19.0001

Partes legítimas e bem representadas, não havendo nulidades a serem sanadas ou preliminares a serem apreciadas. Declaro, pois, saneado o presente feito.

Após a análise da causa de pedir descrita na petição inicial, em razão da matéria, verifica-se a necessidade da prova pericial requerida pela parte autora para a formação da convicção do Juízo, bem como evitar futura alegação de nulidade face cerceamento de defesa.

Assim, defiro a produção da prova pericial contábil e nomeio, para realizá-la, o Dr. VICTOR CASTRO (victor@oliveiracastropericias.com.br, telefone 21-98158-7257), o qual deverá ser intimado para dizer se aceita o encargo e oferecer proposta de honorários.

Concedo às partes e ao Ministério Público o prazo de 15 dias para apresentação de quesitos e indicação de Assistentes Técnicos (art. 465, §1º, do CPC/15).

Como consequência, foi produzido o laudo pericial de id. 2282/2334. Em seu trabalho, o i. Perito analisou toda a documentação juntada pela empresa e os processos administrativos fiscais correlatos, destacando as sucessivas modificações na autuação fiscal, inclusive com a existência de rasuras e alterações de critérios para a determinação de supostas diferenças a recolher, confirmando ainda que todo o tributo originalmente cobrado nos autos de infração fora recolhido (id. 2301):

Como se observa dos quadros demonstrativos supra, para o período de Maio/2004 a Dez/2005, relativo as operações de nº 01 a 33, verifica-se que a empresa Autora recolheu integralmente os valores históricos de imposto originalmente cobrados nos Autos de Infração nº 03.215542-6 (ICMS) e 04.010151-1 (FECF), computando ainda os consectários respectivos* pelo pagamento em atraso.

Resposta: Como minuciosamente elucidado na resposta ao quesito precedente, considerando as notas fiscais e os comprovantes de recolhimento apresentados (**DOC. 02**), é possível atestar que os valores históricos exigidos na acusação fiscal originária de ICMS-ST e FECF, em ambas as autuações, relativos à aquisição de energia elétrica foram recolhidos aos cofres públicos estaduais.

Para além disso, o *expert* também constatou que as supostas diferenças a menor não se originaram de diferenças geradas pela não inclusão da margem de valor agregado ou do ICMS na base de cálculo no próprio tributo, mas sim do não reconhecimento dos valores totais de ICMS recolhidos pela empresa autora (contribuinte substituído) e pelas empresas fornecedoras de energia (contribuintes substitutos) – id. 2312:



APELAÇÃO CÍVEL Nº. 0256732-77.2021.8.19.0001

No entanto, a perícia constatou que as supostas diferenças a menor apontadas pela fiscalização não se trataram de diferenças geradas pela não inclusão do MVA ou do ICMS na base de cálculo do ICMS-ST, mas sim do não reconhecimento dos valores totais de ICMS recolhidos pela empresa Autora e pelas empresas fornecedoras de energia, elucidados na resposta ao quesito nº 02. Vejamos os exemplos dos cálculos procedidos pelo Fisco para os casos das Notas Fiscais nº 144 (jul/05) e nº 253 (Dez/07):

Sobre esses fatos, o d. Promotor de Justiça com atuação em primeira instância ofereceu parecer de mérito no sentido da procedência da ação anulatória, consignando que o fisco modificou os critérios jurídicos do lançamento para ampliar o âmbito da autuação inicial, visto que os valores originalmente devidos foram efetivamente pagos (id. 2382/2383):

6. Diz-se que ocorre modificação do critério jurídico do lançamento quando é alterada, após a intimação inicial da autuação, a qualificação jurídica do fato que havia sido adotada. **A ocorrência de erros de direito e a modificação do critério inicialmente adotado na valoração jurídica dos fatos envolvidos na autuação carregam a nulidade do lançamento.**

7. Se o fundamento genérico da autuação (genérico em conformidade com o tipo legal da infração, que não diferencia entre as causas de recolhimento a menor) não permite caracterizar a mudança de critério jurídico pelas razões expostas pela Autora, a oposição, em planilha analítica, de valores certos da dívida (doc. 1, fl. 2293) por mês vincula, ela sim, o Estado Réu, que não pode, após o pagamento de meses pendentes relativos aos anos de 2004 e 2005, refazer repetidamente seus cálculos para encontrar possíveis novos montantes impagos.

8. **A perícia atestou que foram pagos, devidamente, os valores originariamente exigidos referentes ao período de maio de 2004 a dezembro de 2005.** A pretensão de exigir valores sobejantes evidenciaria,



APELAÇÃO CÍVEL Nº. 0256732-77.2021.8.19.0001

implicitamente, a tentativa do Fisco de ampliar o âmbito da autuação inicial, ainda que fosse para postular o ICMS por dentro do ICMS-ST.

9. Tramita atualmente no Senado o PL 2.483, que expressamente admite a possibilidade de lançamento complementar, na esfera federal. Ainda que tal dispositivo se encontrasse em vigor e fosse aplicado no âmbito estadual, seria necessário um lançamento adicional, não se prestando, para a exigência de valores a mais, o lançamento já efetuado.

10. Em virtude do exposto, manifesta-se o Ministério Público pela procedência do pedido.

Na sentença apelada, o juízo validou a inclusão do ICMS na base de cálculo do próprio imposto sem abordar as considerações do perito em nenhuma parcela da fundamentação, em especial as conclusões sobre o efetivo pagamento dos valores originalmente cobrados e as sucessivas modificações dos critérios de autuação. Em se tratando de prova pericial, contudo, o dever de fundamentação da decisão judicial é reforçado, conforme a literalidade do art. 479 do CPC:

Art. 479. O juiz apreciará a prova pericial de acordo com o disposto no art. 371, indicando na sentença os motivos que o levaram a considerar ou a deixar de considerar as conclusões do laudo, levando em conta o método utilizado pelo perito.

Por conseguinte, verifica-se o claro desacordo da sentença com o dever de fundamentação das decisões judiciais previsto na Constituição Federal (CF) e nas normas fundamentais do processo civil:

CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Art. 93, inc. IX – todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões,



PODER JUDICIÁRIO
Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Segunda Câmara de Direito Público

APELAÇÃO CÍVEL Nº. 0256732-77.2021.8.19.0001

sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação;

CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL

Art. 11, *caput* – Todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade.

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

I - o relatório, que conterá os nomes das partes, a identificação do caso, com a suma do pedido e da contestação, e o registro das principais ocorrências havidas no andamento do processo;

II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito;

III - o dispositivo, em que o juiz resolverá as questões principais que as partes lhe submeterem.

Isso posto, voto por **CONHECER** e **DAR PROVIMENTO** ao recurso de apelação para anular a sentença por ausência de fundamentação adequada, determinando o retorno dos autos à origem para a prolação de nova sentença, com o devido enfretamento do laudo pericial, na forma dos arts. 371 e 479 do Código de Processo Civil.

Rio de Janeiro, na data da sessão de julgamento.

DESEMBARGADOR RELATOR EDUARDO ANTÔNIO KLAUSNER