

**PROCESSO** - A. I. Nº 298951.1204/07-8  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS E HOSPITALARES FILHOTE LTDA. (DISTRIBUIDORA FILHOTE)  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 2º JJF nº 0246-02/08  
**ORIGEM** - INFAS JEQUIÉ  
**INTERNET** - 27/02/2009

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO CJF Nº 0002-12/09**

**EMENTA:** ICMS. 1. IMPOSTO LANÇADO E RECOLHIDO A MENOS. Evidenciado nos autos que não se trata de divergência entre os valores pagos e os escriturados no livro de apuração, como consta no Auto de Infração. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Elementos insatisfatórios. **b)** RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Elementos insatisfatórios. 3. IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO. Não se trata de imposto lançado e não recolhido, como acusa o Auto de Infração, pois, nos períodos considerados, o livro de apuração apresenta saldo credor e saldo devedor em quantia diversa da apurada no levantamento fiscal. O cálculo do imposto envolve até valor devido por substituição tributária. Falta de certeza e liquidez. Itens nulos. 4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. EXERCÍCIOS FECHADOS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO: **a)** SOBRE A DIFERENÇA DE MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA, A DAS SAÍDAS. **b)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Não foi observada a orientação da Portaria nº 445/98. Primeiro porque, ao ser lançado o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das saídas –, não se levou em conta que no levantamento existem mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, em relação às quais está encerrada a fase de tributação (RICMS, art. 356). Segundo porque foi lançado o imposto devido por solidariedade e a título de antecipação, contrariando regras expressas da referida portaria, haja vista que os critérios adotados somente se aplicam em caso de levantamento em exercício aberto (Portaria nº 445/98, art. 9º, “caput”, e inc. I, “a”, e art. 15). Lançamentos nulos. 6. ENTRADAS DE MERCADORIAS. **a)** FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. **b)** FALTA DE ESCRITURAÇÃO. OPERAÇÕES NÃO TRIBUTÁVEIS. MULTA. Fatos compreendidos nos itens atinentes ao levantamento quantitativo de estoques, em que foram apuradas omissões de entradas

e de saídas de mercadorias, pois se trata aqui, igualmente, de omissões de entradas e de saídas de mercadorias nos mesmos exercícios (2002 e 2003). O § 1º do art. 60 do RICMS prevê que, na apuração dos fatos objeto daquele artigo, quando forem constatadas, simultaneamente, as irregularidades ali apontadas “*ou quaisquer outras omissões de receitas tributáveis*”, deve-se levar em conta, apenas, a diferença de maior expressão monetária. Lançamentos nulos. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal (2ª JJF), nos termos do art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/99, tendo em vista a Decisão exarada no Acórdão JJF Nº 0246-02/08, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, sendo objetos do presente Recurso os seguintes itens do lançamento tributário:

1. recolhimento de ICMS efetuado a menos em virtude de divergência entre os valores recolhidos e os escriturados no livro de apuração do imposto, sendo lançado tributo no valor de R\$56.341,75, com multa de 60%;
2. falta de recolhimento do ICMS devido por antecipação, nas aquisições interestaduais de mercadorias “*relacionadas nos anexos 69 e 88*” [leia-se: mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, nos termos do art. 353 do RICMS], sendo lançado imposto no valor de R\$21.595,77, com multa de 60%;
3. recolhimento efetuado a menos relativamente ao ICMS devido por antecipação, nas aquisições interestaduais de mercadorias “*relacionadas nos anexos 69 e 88*” [leia-se: mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, nos termos do art. 353 do RICMS], sendo lançado imposto no valor de R\$55.555,42, com multa de 60%;
4. falta de recolhimento de ICMS declarado nos livros fiscais próprios, sendo lançado tributo no valor de R\$16.375,89, com multa de 50%;
5. falta de recolhimento do imposto [ICMS] relativo a omissão de saídas de mercadorias efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem escrituração, “*decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas*” [sic], fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2002 e 2003), levando-se em conta, no cálculo do imposto, a diferença de maior valor monetário, a das saídas, sendo lançado tributo no valor de R\$53.931,63, com multa de 70%;
6. falta de recolhimento do imposto [ICMS], na condição de responsável solidário, por ter o autuado adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, estando ditas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, sendo o fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2002 e 2003), lançando-se imposto no valor de R\$1.352,17, com multa de 70%;
7. falta de recolhimento do imposto [ICMS] por antecipação, sobre o valor acrescido, por ter a empresa adquirido mercadorias de terceiros sem documentos fiscais, estando ditas mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, tendo o fato sido apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2002 e 2003), lançando-se o imposto no valor de R\$579,41, com multa de 60%;

10. “*Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas*” (exercício de 2002), sendo lançado ICMS no valor de R\$95,20, com multa de 70%;

11. Entrada, no estabelecimento, de mercadorias não tributáveis, sem o devido registro na escrita fiscal (exercícios de 2002 e 2003), sendo aplicada multa de R\$0,41.

O contribuinte apresentou defesa alegando a existência de erros na determinação dos valores apurados, bem como afirmou que não foram considerados recolhimentos realizados. Solicitou que fosse efetuada uma revisão do lançamento.

Na informação fiscal, o autuante manteve a autuação em sua totalidade.

Por meio do Acórdão JJF Nº 0246-02/08, as infrações tratadas no presente Recurso de Ofício foram julgadas nulas. O ilustre relator fundamentou o seu voto, em síntese, da seguinte forma:

[...]

*Os itens 1º, 2º, 3º e 4º devem ser analisados em conjunto, porque resultam de um mesmo levantamento, consolidado nos demonstrativos às fls. 15 (exercício de 2002) e 30 (exercício de 2003).*

*O autuado levantou questões que careceriam de diligência para depuração dos valores porventura devidos. Porém, uma diligência somente faz sentido quando o procedimento fiscal se mostra eficaz, havendo apenas correções a serem feitas. No presente caso, contudo, o nobre autuante afastou-se de tal modo dos padrões seguidos pela fiscalização estadual que não considero razoável a determinação de diligência para salvar a autuação. Os vícios dos itens em apreço são insanáveis, porque o § 1º do art. 18 do RPAF somente admite o saneamento de “eventuais” incorreções ou omissões ou a inobservância de exigências meramente formais. Demonstrarrei que os fatos narrados não correspondem ao que realmente foi apurado. É inadmissível a alteração do fulcro da imputação no curso do processo.*

*Porém, antes de fundamentar as razões da nulidade dos lançamentos dos itens 1º, 2º, 3º e 4º, assinalarei alguns aspectos formais dos lançamentos, a fim de facilitar o trabalho de quem venha a se debruçar sobre o problema depois.*

*Para compreender a metodologia empregada pelo nobre autuante na apuração dos débitos desses quatro itens é preciso muita atenção no exame dos citados demonstrativos, pois foram misturados elementos atinentes ao imposto do regime normal de apuração com elementos relativos ao que o autuante chama de “ICMS substituído”. Além disso, nos aludidos demonstrativos foi apurada falta de recolhimento bem como recolhimentos efetuados a menos, tanto do imposto dito normal quanto do chamado “ICMS substituído”.*

*Para tornar possível a identificação dos valores relativos a cada item e, a partir daí, tentar tornar compreensível o método adotado pelo nobre autuante, faço as seguintes anotações:*

a) quanto aos valores do item 1º:

a.1 - o valor relativo a dezembro de 2002 encontra-se no demonstrativo à fl. 15, na penúltima linha da última coluna;

a.2 - os valores relativos ao exercício de 2003 encontram-se no demonstrativo à fl. 30, na última coluna;

a.3 - os valores de janeiro a novembro de 2002 encontram-se no demonstrativo à fl. 15, nas linhas 1ª e 2ª da última coluna, nas linhas 4ª, 5ª, 6ª e 7ª da penúltima coluna e na antepenúltima linha da última coluna;

b) o imposto do item 2º encontra-se no demonstrativo à fl. 30, na décima linha da antepenúltima coluna;

c) quanto aos valores do item 3º:

c.1 - os valores relativos ao exercício de 2002 encontram-se no demonstrativo à fl. 15, nas linhas 3ª, 5ª, 6ª, 7ª, 8ª e 10ª da antepenúltima coluna;

c.2 - os valores relativos ao exercício de 2003 encontram-se no demonstrativo à fl. 30, nas linhas 2ª, 3ª, 5ª, 8ª, 9ª, 10ª e 11ª da antepenúltima coluna;

d) os valores do item 4º encontram-se no demonstrativo à fl. 15, nas linhas 3ª e 10ª da penúltima coluna, e, incomprensivelmente, no demonstrativo à fl. 64, nas linhas 3ª e 10ª da última coluna.

*Uma vez montado esse estranho quebra-cabeças, passo ao exame do teor das imputações dos itens 1º, 2º, 3º e 4º.*

*O fato narrado no item 1º é: recolhimento a menos de ICMS em virtude de divergência entre os valores recolhidos e os escriturados no Registro de Apuração. Essa é a descrição padrão que se utiliza quando se apura divergência no cotejo entre os documentos de arrecadação e os valores escriturados do livro de apuração.*

Acontece que não é isto o que mostram as planilhas anexas. Não consta que tivesse sido feito o cotejo entre os documentos de arrecadação e os saldos devedores do livro de apuração.

O que parece é que o autuante refez a conta corrente fiscal do contribuinte. Pelo menos é o que se vê nos demonstrativos às fls. 64 e 68, que ostentam o título “Auditoria da Conta Corrente”. No subtítulo dos referidos demonstrativos é feita menção à infração 02.01.01. Porém, verificando-se a infração 02.01.01, que é o item 4º do Auto, praticamente não se vê relação entre os valores ali consignados e os números dos aludidos demonstrativos às fls. 64 e 68 – os únicos valores levados para o item 4º são os constantes nas linhas 3ª e 10ª da última coluna do demonstrativo da fl. 64.

Fiz todo esforço para compreender o que significam os demonstrativos às fls. 64 e 68. Meu esforço foi em vão.

Uma coisa é certa: o item 1º deste Auto não diz respeito a divergência entre os valores recolhidos e os escriturados no Registro de Apuração, como acusa o nobre autuante.

O item 2º, de acordo com a descrição feita no Auto, refere-se à falta de recolhimento do ICMS devido por antecipação nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Data do fato: 31.10.2003. Analisando os demonstrativos às fls. 31 a 44, o valor exigível não seria apenas o que foi lançado. O imposto lançado encontra-se no demonstrativo à fl. 30, na décima linha da antepenúltima coluna. Esse “demonstrativo” não demonstra nada, tal a confusão que nele existe. Os elementos são insatisfatórios. Considero que o lançamento padece de falta de certeza e liquidez.

O item 3º acusa recolhimento efetuado a menos relativamente ao ICMS devido por antecipação nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Os demonstrativos do exercício de 2002 seriam os anexos às fls. 16 a 29. Os do exercício de 2003 seriam os anexos às fls. 31 a 44. Mas os valores não “batem”. O auditor misturou num só demonstrativo elementos relativos a falta de pagamento e a pagamentos efetuados a menos. Os demonstrativos às fls. 15 e 30 são extremamente confusos. Os elementos são insatisfatórios. Considero que o lançamento padece de falta de certeza e liquidez.

O item 4º cuida da falta de recolhimento de ICMS declarado nos livros fiscais próprios. Ou seja, diria respeito a imposto lançado mas não recolhido. Isso teria ocorrido nos meses de março e outubro de 2002. Porém, de acordo com o Registro de Apuração, no mês de março de 2002, em vez de saldo devedor, houve saldo credor (fl. 261). Quanto ao mês de outubro, o livro de apuração realmente apresenta saldo devedor, mas o valor é outro (fl. 282). Analisando-se o demonstrativo à fl. 15, fica claro que não se trata de imposto lançado e não recolhido. O cálculo do imposto envolve até valor devido por substituição tributária. O lançamento carece de certeza e liquidez.

São nulos os lançamentos dos itens 1º, 2º, 3º e 4º.

[...]

Os itens 6º, 7º e 8º precisam ser analisados em conjunto. Os valores lançados foram apurados mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2002 e 2003). Foram verificadas omissões tanto de entradas quanto de saídas. No entanto, diante das diferenças verificadas, o nobre autuante deixou de atentar para a orientação da Portaria nº 445/98. Primeiro porque, no caso do item 6º, ao cobrar o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das saídas –, o autuante não levou em conta que no levantamento existem mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, em relação às quais está encerrada a fase de tributação (RICMS, art. 356). Segundo, porque, no caso dos itens 7º e 8º, foi lançado o imposto devido por solidariedade (item 7º) e a título de antecipação (item 8º), contrariando regras expressas da referida portaria, haja vista que os critérios adotados somente se aplicam em caso de levantamento em exercício aberto.

De acordo com o art. 9º, “caput”, e inciso I, “a”, da Portaria nº 445/98, a atribuição da responsabilidade solidária somente é admissível em se tratando de levantamento quantitativo em “exercício aberto”, e mesmo assim quando o fato apurado for omissão de entradas (“caput” do artigo). No caso em exame, o levantamento foi em “exercício fechado”, e, além disso, foram apuradas não apenas omissões de entradas, mas também de saídas, e a omissão de saídas foi superior.

O art. 10 da portaria não se aplica porque a regra ali estipulada é para o caso de omissão de entrada, e no caso em exame houve tanto omissão de entradas quanto de saídas.

Como neste caso a omissão de saídas é superior à omissão de entradas, seria o caso de aplicar-se a regra do art. 13, I, da referida portaria. No entanto, como no levantamento existem mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, em relação às quais está encerrada a fase de tributação, não se aplica o art. 13.

Se fosse para atribuir ao autuado a responsabilidade solidária, considerando-se que houve tanto omissão de entradas quanto de saídas, a regra a ser seguida seria a do art. 15 da portaria, porém o “caput” do artigo é claro: a responsabilidade solidária somente é cabível em se tratando de levantamento em “exercício aberto” – e no caso presente o levantamento foi em “exercício fechado”.

*Por conseguinte, os lançamentos foram feitos de forma insustentável. Não há como, mediante diligência, corrigir os equívocos, pois, sem dúvida, terminaria havendo mudança do fulcro das imputações, o que não se admite no curso do processo.*

*Além de tudo isso, observo que os fatos objeto dos itens 10 e 11 estão compreendidos nos itens 6º, 7º e 8º, pois se trata, igualmente, de omissões de entradas e de saídas de mercadorias nos mesmos exercícios (2002 e 2003). O § 1º do art. 60 do RICMS prevê que, na apuração dos fatos objeto daquele artigo, quando forem constatadas, simultaneamente, as irregularidades ali apontadas “ou quaisquer outras omissões de receitas tributáveis”, deve-se levar em conta, apenas, a diferença de maior expressão monetária.*

*São portanto também nulos os itens 10 e 11.*

*Só para registrar: o débito do item 11 foi apurado de forma totalmente equivocada: de acordo com o demonstrativo à fl. 103 (em que estão misturados os dados do item 10 com os do item 11), o autuante apurou a multa de 1%, e uma vez obtido o valor da multa voltou a calcular 1% do valor apurado. Desde modo, a multa terminou sendo de 1% de 1%... Mas isso a esta altura é irrelevante, o lançamento é nulo.*

*Não custa nada observar, para evitar erros futuros, que os cabeçalhos dos demonstrativos às fls. 85-86 e 100-101 estão errados, pois não se trata de “Relação das Notas Fiscais de Entradas”, como consta nas planilhas, mas sim de mapas-resumo (mapas sintéticos) dos levantamentos quantitativos, envolvendo estoques inicial e final, entradas, saídas, saldos e diferenças apuradas.*

*Em suma, são procedentes os itens 5º e 9º, e nulos os itens 1º, 2º, 3º, 4º, 6º, 7º, 8º, 10 e 11. Tomo por fundamento da nulidade o art. 18, IV, “a”, do RPAF. A repartição competente examinará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento fiscal no tocante aos itens assinalados. É evidente que se o interessado, antes do início de nova ação fiscal, sanar alguma irregularidade porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, exime-se de sanções.*

Considerando que o valor da desoneração do sujeito passivo ultrapassava o limite previsto no art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/99, a 2ª JJF recorreu de ofício de sua Decisão.

## VOTO

É objeto do presente Recurso de Ofício a Decisão de primeira instância que julgou nulos os itens 1, 2, 3, 4, 6, 7, 8, 10 e 11 do Auto de Infração em epígrafe.

Quanto aos itens 1, 2, 3 e 4, a DMA acostada à fl. 45 dos autos aponta que o recorrido, em diferentes meses, deixou de recolher o ICMS “normal” e recolheu a menor o ICMS devido por substituição tributária. Havia, portanto, indício da ocorrência das infrações em tela, restando ao autuante aplicar os roteiros de auditoria fiscal que permitissem a constituição do crédito tributário mediante a apuração da ocorrência dos fatos geradores, a determinação dos valores devidos, além da indicação das multas cabíveis.

No cumprimento de sua obrigação funcional, o autuante elaborou os demonstrativos consolidados de fls. 15 e 30, os quais embasaram esses itens do lançamento. Ao analisar esses demonstrativos, verifico que, conforme foi salientado pelo ilustre relator da Decisão recorrida, eles não comprovam, de forma clara e segura, a ocorrência das infrações, são de difícil entendimento e não determinam com precisão os valores devidos.

Considero, portanto, que a primeira instância agiu de forma acertada ao decidir pela nulidade desses itens do lançamento por falta de liquidez e certeza. Não para corrigir a Decisão recorrida, mas apenas para corroborá-la, acrescento que as acusações imprecisas e os demonstrativos obscuros cercearam o direito de defesa do recorrido, confirmando, assim, a nulidade dos referidos itens, à luz do previsto no art. 18, II, do RPAF/99. Não seria razoável exigir que o recorrido entendesse demonstrativos que não foram compreendidos nem pelos julgadores deste CONSEF.

No que tange aos itens 6, 7 e 8, acompanho o entendimento da primeira instância, pois, além dos vícios citados pelo ilustre relator, não há nos autos os indispensáveis demonstrativos do cálculo dos preços unitários médios empregados na apuração da base de cálculo do imposto cobrado. A ausência desses demonstrativos cerceou o direito de defesa do recorrido, acarretando a nulidade desses itens, ao teor do disposto no art. 18, II, do RPAF/99.

Em relação aos itens 10 e 11, também não há reparo a fazer na Decisão recorrida, uma vez que os fatos ali relatados estão inclusos nos itens 6, 7 e 8. Além disso, acrescento que, em relação ao item 11, não há nos autos cópia das notas fiscais não registradas e nem demonstrativo que especifique os documentos fiscais que deixaram de ser registrados.

Com fulcro no art. 21 do RPAF/99, represento à autoridade competente para que providencie o refazimento da ação fiscal, a salvo de falhas.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, para homologar a Decisão recorrida.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298951.1204/07-8, lavrado contra **DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS E HOSPITALARES FILHOTE LTDA.** (**DISTRIBUIDORA FILHOTE**), devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$49,86**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$1.380,00**, prevista no inc. XX do art. 42 da supracitada lei, e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de fevereiro de 2009.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE – REPR. DA PGE/PROFIS