

**PROCESSO** - A. I. Nº 299762.0008/20-3  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e D'MELHOR COMÉRCIO VAREJISTA DE FRIOS, LATICÍNIOS, CONSERVAS E DELICATESSEN EIRELI  
**RECORRIDOS** - D'MELHOR COMÉRCIO VAREJISTA DE FRIOS, LATICÍNIOS, CONSERVAS E DELICATESSEN EIRELI e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0167-04/23-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / INFAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 18/07/2024

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0212-12/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO. APURAÇÃO COM BASE NA RECONSTITUIÇÃO DA CONTA CORRENTE FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Revisão fiscal levada a efeito por auditor fiscal estranho ao feito proporcionou a redução do valor do débito reclamado. Rejeitada a preliminar de nulidade suscitada. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Tratam de Recursos de Ofício e Voluntários (art. 169, I, “a” e “b” do RPAF) apresentados nos presentes autos de exigência de crédito tributário no montante de R\$ 381.539,08, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, referente aos períodos de 11/19 a 06/2020, em decorrência da seguinte imputação: **Infração 01 – 03.02.04** – “Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto. Foi refeita a sua conta corrente apresentou recolhimento a menor de ICMS no (s) prazo (s) regulamentar (es) referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios”.

O autuado, por intermédio de seu Representante Legal, ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 61 a 69. Suscita a nulidade do Auto de Infração por cerceamento ao direito de defesa, ao argumento de que a autuação está lastreada com base em um demonstrativo dos valores supostamente recolhidos a menos, completamente ininteligível, o que lhe impede de entender o raciocínio que fora empregado pelo autuante, apresentando, a título de exemplo, o demonstrativo sintético da apuração levada a efeito pelo autuante para o mês de novembro/19, fl. 63.

Cita que os produtos que comercializa estão sujeitos a ST, portanto não há que se falar de inexistência de pagamento nas vendas efetuadas. Afirma que todos os produtos ali elencados estão sujeitos a ST (doc. 02), cujos pagamentos foram realizados. Requeru diligência, ante as falhas gritantes na apuração do imposto devido, em especial em razão do autuante ter inserido no cálculo da conta corrente produtos inseridos na ST, o que induz ao necessário refazimento do auto de infração por fiscal estranho ao feito.

O autuante apresentou Informação Fiscal, fls. 79 a 82, pontuando que refez a conta corrente do autuado, considerando os valores concernentes ao *débito x crédito*, encontrando, assim uma diferença significativa. Finalizou mantendo a autuação.

Em 30/07/2021 foi convertido em diligência no sentido de que fosse dada ciência ao autuado do inteiro teor da Informação Fiscal, fl. 85, o que foi feito, tendo o autuado se manifestado à fl. 91 citando que não recebeu CD algum, reiterando o pedido de nulidade do Auto de Infração por cerceamento ao seu direito de defesa.

Consta às fls. 98 e 99, manifestação produzido por auditor fiscal estranho ao feito, em face da aposentadoria do autuante, observando que identificou às fls. 54 e 55 “Recibo de Arquivo Eletrônico” datado e assinado pelo representante legal que assinou o Auto de Infração, dando ciência e recebimento dos CD-ROM, sendo relacionados arquivos em padrão PDF, e destacando que é assegurado ao contribuinte que qualquer novo demonstrativo a ser elaborado pelo autor de informação fiscal, nos desdobramentos seguintes aos exames, será disponibilizado em padrão *excel*, possibilitando o exame dos cálculos efetuados.

Observou que no exame das EFD's dos exercícios de 2019 e 2020, sendo que, a partir daí, foram gerados os livros de apuração do ICMS dos mencionados exercícios, sendo identificados valores a título de "Crédito Ajuste Apuração" e "Estorno de Débito" informados decorrentes de "Erros em documentos Fiscais" que carecem de esclarecimentos e demonstrativos.

Disse que foi gerado um arquivo em formato *excel* contendo em destaque os meses e valores que devem ser objeto de esclarecimento, conforme *print* colacionado à fl. 99, que está sendo disponibilizado como anexo para facilitar o conhecimento e celeridade na prestação das informações. Consta nos demonstrativos elaborados pelo auditor revisor, fl. 99, a seguinte situação:

- **Exercício de 2019:** Diferença a recolher nos meses de 09/19 no valor de R\$ 21.282,23; 10/19 R\$ 22.773,94 e mês 12/19 R\$ 22.413,31.

- **Exercício de 2020:** Diferença a recolher nos meses de 01/20 R\$ 21.742,90; mês 02/20 R\$ 2,08; mês 04/20 R\$ 22,46 e mês 05/20 R\$ 39,52.

O autuado se pronunciou à fl. 106, mencionando que está procedendo juntada aos autos dos demonstrativos de apuração do ICMS, contemplando discriminação de antecipação tributária, bem como estorno de débitos destacados indevidamente em notas fiscais, também anexadas a presente manifestação, voltando a pugnar pela improcedência da autuação.

O auditor fiscal estranho ao feito, voltou a se pronunciar, fls. 303 a 305, onde reduziu consideravelmente o montante da autuação.

A JJF dirimiu lide conforme abaixo:

#### **VOTO**

*A acusação que versa nos presentes autos, para exigir crédito tributário no montante de R\$ 381.539,08, mais multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea "a" da Lei nº 7.014/96, referente aos períodos de 11/19 a 06/2020, está posta nos seguintes termos: "Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto. Foi refeita a sua conta corrente apresentou recolhimento a menor de ICMS no (s) prazo (s) regulamentar (es) referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios".*

*O autuado, requereu a nulidade do Auto de Infração por cerceamento ao direito de defesa, ao argumento de que a autuação está lastreada com base em um demonstrativo dos valores supostamente recolhidos a menos, completamente ininteligível, o que lhe impede de entender o raciocínio que fora empregado pelo autuante, apresentando, a título de exemplo, o demonstrativo sintético da apuração levada a efeito pelo autuante para o mês de novembro/19, fl. 63, transcrevendo ementas de julgados realizados por este CONSEF, decidindo pela nulidade do Auto de Infração, objetivando consubstanciar seu argumento.*

*Vejo que apesar da alegação acima, não vislumbro a presença de cerceamento do direito de defesa do autuado pois a autuação, conforme se verifica às fls. 05 a 52, os quais, ao meu entender, são autoexplicativos, possibilitando ao autuado, a partir do exame aos mesmos, chegar a uma conclusão.*

*Acrescento a isto, que este PAF foi, em duas oportunidades, objeto de revisão fiscal elaborada por auditor fiscal estranho ao feito, que procedeu a uma acurada auditoria, cujo resultado foi disponibilizado ao autuado para manifestação, sendo que, após a realização da segunda revisão fiscal, não houve mais manifestação nos autos pelo autuado, apesar de regularmente intimado nesse sentido.*

*Afasto, portanto, a nulidade arguida.*

*No mérito, apesar da expressiva quantidade de documentos fiscais juntados aos autos pelo sujeito passivo, considero que o trabalho de revisão fiscal prestado por auditor fiscal estranho ao feito, de excelente qualidade, possibilitou a se chegar a uma conclusão segura a respeito da questão, levando em consideração, que após a segunda revisão fiscal, não houve mais manifestação pelo autuado a respeito do resultado apurado, indicado à fl. 305.*

*Entretanto, analisando tal resultado, vejo que, apesar da excelência do trabalho realizado, o mesmo não pode ser acolhido em sua inteireza. Isto porque, mesmo em se tratando de uma reconstituição de conta corrente fiscal, ela abarca, em seu resultado final, períodos que não foram objeto do lançamento original, fato este que, ao meu entender, significa, fato novo, ou seja, inclusão de períodos originalmente não alcançados pelo lançamento, e que agora não podem ser inseridos na autuação e, sim, objeto de lançamento apartado.*

*Isto posto, temos que o lançamento inicial teve como início o mês de novembro/19, portanto os valores apurados pelo auditor fiscal autor da revisão fiscal, sem contestação da apuração, indicam saldos devedores referentes aos meses de setembro e outubro de 2019, nos valores respectivos de R\$ 21.382,23 e R\$ 22.773,94, os quais não podem ser inseridos na autuação.*

*Desta forma, acolho apenas, em relação ao exercício de 2019, o valor devido de R\$ 58.732,36 referente ao mês de dezembro, o qual não foi contestado pelo autuado, apesar de cientificado do resultado.*

*Já em relação ao exercício de 2020, vemos que, dos resultados apurados pelo revisor, o mês de janeiro/20 apresenta um saldo devedor a recolher na ordem de R\$ 53.177,70, o qual acolho.*

*Entretanto, como se trata de reconstituição de conta corrente fiscal, vê-se que a partir do mês de fevereiro, existem meses que apresentam saldo credor, os quais, devem ser compensados com o saldo devedor do mês seguinte.*

*Desta maneira, o mês de fev/20 apresenta o saldo credor de R\$ 2.089,51, enquanto que o mês de março indica um saldo devedor a recolher de R\$ 7.440,08. Como no demonstrativo apresentado pelo revisor à fl. 305, não há indicação de que o saldo credor do mês anterior tenha sido transportado para o mês de mar/20, entendo que do saldo devedor apurado neste mês na ordem de R\$ 7.440,08, deverá ser deduzido o saldo credor do mês anterior, fev/20, na ordem de R\$ 2.089,51, remanescendo, desta maneira, o saldo devedor para o mês de março/20 no valor de R\$ 5.350,57.*

*No que pertine ao mês de abril/20, este apresenta um saldo credor de R\$ 5.589,25 e considerando que para o mês de maio/20 foi apurado o saldo devedor de R\$ 2.070,53, deverá ser considerado a existência do saldo credor do mês anterior, acima indicado, e, com isso, o mês de maio/20 passará a ter um saldo credor de R\$ 3.518,72, que deverá ser considerado na apuração do mês de maio/20, que indica um saldo devedor de R\$ 2.070,53 que será totalmente absorvido pelo saldo credor do mês anterior aqui indicado.*

*Com isso, remanesce como devidos para o exercício de 2020 os valores de R\$ 53.177,70 referente ao mês de janeiro e R\$ 5.350,57 referente ao mês de março.*

*Em consequência voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração, com a seguinte configuração: mês de dezembro/19 R\$ 58.732,26, mês de janeiro/20 R\$ 53.177,70 e mês de março/20 R\$ 5.350,57, totalizando a quantia a ser recolhida na ordem de R\$ 117.260,53.*

A JJF recorre de ofício da decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF/99, devido a exoneração ter atingido o patamar regulado.

O patrono do recorrente apresenta peça recursal, conforme o art. 169, I, “b” do RPAF, nas fls. 340/345, que tece o seguinte:

**Alega equívocos da decisão proferida pela JJF a ensejar a reforma da mesma.** Defende por vícios identificados ao longo da fiscalização, em especial o cerceamento do direito de defesa do contribuinte, o mesmo arguiu a nulidade do PAF – o que foi ratificado nas diversas manifestações de auditores estranhos ao feito e que alteraram o lançamento inicial. Pede pela nulidade o que atrai a incidência do disposto no art. 18, inciso IV do RAPAF/97, por falta de segurança.

Explica que a atividade administrativa do lançamento tem como objetivo constatar a ocorrência do fato gerador, identificar sua base de cálculo, identificar e aplicar a alíquota cabível, com isso calculando o montante do tributo devido. No entanto, sustenta que existe um demonstrativo dos valores supostamente recolhidos a menor completamente ininteligível – o que fora ratificado pelo Eminent Auditor Fiscal que atendeu à diligência fiscal, o que impediu o contribuinte de entender o raciocínio que fora aplicada pelo fiscal autuante.

Apresenta a impossibilidade de compreensão da planilha descrita como **Apuração** para o mês de novembro/2019:

Ano	Mês	DebTotal	CredTotal	Notificação	Den. Espontânea	Icms pg	Valor Devido
2019	Nov.	116.834,15	28.063,44	7.321,33	22.416,31	0,00	83.506,68

Disse que se tornou, portanto, impossível entender qual a metodologia utilizada pelo fiscal autuante para chegar a tal valor devido. Rechaça que auto de infração eivado de nulidade nesse particular. Junta julgado do CONSEF (A-0026-01/16; A-0954/99; A-2173-12/0), onde reafirma que resta claro que inexistindo certeza ou liquidez do crédito reclamado pelo fisco, ofende-se o contraditório e a ampla defesa do contribuinte, o que enseja a nulidade de todo o procedimento fiscal.

No mérito, insiste pela **improcedência da autuação, pois afirma que os produtos vendidos pelo contribuinte autuado estão sujeitos à substituição tributária-ST**. Arguiu a inexistência de quaisquer infrações à legislação tributária, vez que os produtos comercializados pelo mesmo estão sujeitos à ST e, com isso, não há falar em inexistência de pagamento do ICMS na venda realizada pelo autuado. Assinala que após análise dos produtos discriminados pela Autoridade Fiscal para a competência de novembro/2019, pode-se verificar que todos os produtos elencados pelo mesmo estão sujeitos à ST e, com isso, tiveram seu pagamento na entrada. Cita esclarecimento do jurista Paulo de Barros Carvalho, ensinamento de Jurista José Eduardo Soares



de Melo, entendimento do Eminentíssimo Senhor Sacha Calmon Navarro Coêlho.

Conclui pela ilegalidade do lançamento fiscal ora impugnado, haja vista que os produtos já foram tributados mediante ST e tal fato fora completamente desconsiderado pelo Nobre Fiscal autuante, o que induz à improcedência do auto de infração nesse particular.

Finaliza, concluindo e pedindo a reforma da decisão proferida pela JJF de modo:

- declarar a nulidade do auto de infração ora impugnado, em razão da confusão no cálculo da exação perpetrada pelo Fiscal autuantes, tornando o auto de infração eivado de nulidade insanável, na forma do § 3º, do art. 8º do RPAF;
- reforma da decisão de modo a declarar a improcedência do auto de infração em razão da ilegalidade da inclusão de produtos sujeitos à ST no lançamento fiscal ora impugnado.

Registra o impedimento do Conselheiro João Vicente Costa Neto, tendo sido substituído pelo Conselheiro Fernando Antônio Brito de Araújo.

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício e Voluntário apresentados, **o primeiro recurso**, para revisão proposta pela JJF, conforme o art. 169, I, “a” do RPAF e, **o segundo recurso**, interposto pelo contribuinte, conforme à alínea “b” do mesmo diploma legal citado, sendo que fora lavrada imputação por *recolhimento a menor de ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto*, com aplicação da multa de 60%, no período de dezembro de 2019 a junho de 2020.

A JJF proferiu decisão pela Procedência Parcial do Auto de Infração, tendo rejeitada a preliminar de nulidade alegada, sendo que o colegiado de piso, converteu em diligência para serem sanadas as incongruências apontadas pela defesa. Nas revisões tiveram fatos abordados que foram solucionados, pois o diligente revisor fez por bem refazer a conta corrente do contribuinte demonstrativos (fls. 305/318) de cada mês apurado na autuação referente a três anexos onde apontaram a apuração do ICMS (Anexo A), os ajustes de créditos (Anexo B) e estorno de débito indevido (Anexo C), finalmente foi encontrado, nas fls. 305 dos autos, valores que resultaram em 2019 o montante de R\$ 102.888,53, no entanto, as cobranças da autuação tiveram dois meses não autuados que foram excluídos pela JJF. A valor julgado e encontrado pela Junta foi a dedução nos meses que tiveram saldo credor com os meses com saldo devedor, tendo no final o montante de R\$ 117.260,53.

O apelo de ofício interposto para revisão deste colegiado de segundo grau, foi feito da redução atualizada de R\$ 710.852,33 para R\$ 218.757,68, conforme fl. 332, tendo seu conhecimento conforme o regulamento. A Junta depois do retorno da revisão feita pelo fiscal estranho ao feito, excluíram da autuação os meses de setembro e outubro de 2019 por não constarem na autuação inicial, mantendo tão somente o saldo devedor do mês de dezembro no valor de saldo devedor de R\$ 58.732,36. No exercício de 2020, o relator de piso, verificou que foram os meses de saldo devedor, existia meses com saldo credor, no qual foram deduzidos nos meses seguintes:

- a) em janeiro teve um saldo devedor de R\$ 53.177,70;
- b) em fevereiro saldo credor de R\$ 2.089,51, sendo zerado;
- c) no mês de março teve um saldo devedor de R\$ 7.440,08, sendo que fora deduzido o valor do mês fevereiro, totalizando a quantia de R\$ 5.350,57 (R\$ 7.440,08 – R\$ 2.089,51);
- d) no mês de abril teve saldo credor de R\$ 5.589,25, também zerado;
- e) no mês de maio teve saldo devedor de R\$ 2.070,53, sendo deduzido o valor do mês anterior (abril), não remanesce nenhum saldo a pagar nos meses de maio e junho.

Informo que ainda consta saldo credor remanescente de R\$ 3.518,72 no mês de maio e R\$ 3.454,48 no mês de junho de 2020. Portanto, mantenho a exoneração proferida pela decisão recorrida.

Sou pelo Não Provimento do Recurso de Ofício e passo para a análise da peça recursal apresentada.

Nas razões postas nesta fase administrativa, foram tão somente duas: **a)** nulidade por equívocos da decisão recorrida, disposto no art. 18, IV do RAPAF/97, por falta de segurança no cálculo do imposto, em especial o mês de novembro de 2019, onde junta demonstrativo; **b)** no mérito, pede pela improcedência da autuação, afirmando que os produtos vendidos pelo contribuinte autuado estão sujeitos à ST. Assinala que após análise dos produtos discriminados pela Autoridade Fiscal para a competência de novembro/2019, pode-se verificar que todos os produtos elencados pelo mesmo estão sujeitos à ST.

Quanto à preliminar de nulidade por falta de segurança no cálculo do imposto, conforme o art. 18, IV do RAPAF/97, não acolho, pois entendo que foi sanada após revisão da autuação por fiscal estranho ao feito, no qual o mesmo, refez toda a conta corrente do contribuinte, verificando todos os fatos abordados pela defesa, também vejo que nos autos tem todos os demonstrativos demonstrando todos os cálculos, conforme fls. 05 a 52, por esse motivo o patrono do recorrente consegue se defender plenamente, pois verificando suas alegações defensivas e manifestações, o mesmo aponta as incongruências que foram revistas pelo fiscal. Quanto ao argumento de nulidade, em especial o mês de novembro de 2019, não consta mais nenhum valor depois da revisão dos autos, pelo que parece que foi procedido através da diligência uma acurada auditoria, cujo resultado foi disponibilizado ao autuado para manifestação, que, após a realização da segunda revisão fiscal, não houve mais manifestação nos autos, apesar de regularmente intimado nesse sentido. Assim, rejeito totalmente a nulidade solicitada.

Na análise meritória de improcedência da autuação, afirmando que os produtos vendidos pelo contribuinte autuado estão sujeitos à ST, não vejo razão ao contribuinte, pois na análise dos demonstrativos revistos pelo fiscal estranho ao feito – fls. 305/318, o mesmo excluiu todas as mercadorias que fora alegada como ST e, nesta fase recursal, o patrono intimado dos documentos produzidos durante a diligência e da decisão recorrida, deveria apontar qual mercadoria ainda consta na autuação, como só alegou e vejo, na minha análise, que não encontrei nenhuma incongruência, mantenho a autuação em sua forma julgada pela JJF, portanto, voto pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

Concluo pelo **NÃO PROVIMENTO** de ambos os Recursos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 299762.0008/20-3, lavrado contra **D'MELHOR COMÉRCIO VAREJISTA DE FRIOS, LATICÍNIOS, CONSERVAS E DELICATESSEN EIRELI**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 117.260,53**, acrescido da multa no percentual de 60% com previsão no Art. 42, II, "a" da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 23 de maio de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

IGOR LUCAS GOUVEIA BAPTISTA – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS