

**PROCESSO** - A. I. Nº 130070.0002/10-8  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - RIOBEL RIO JOANES DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1ª JJF nº 0136-01/14  
**ORIGEM** - INFAC ALAGOINHAS  
**INTERNET** - 11/11/2014

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0329-11/14

**EMENTA:** ICMS. 1. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. OPERAÇÕES ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS. NULIDADE. Diligência fiscal confirma que não houve falta de recolhimento do imposto no prazo regulamentar com base nas operações registradas nos livros fiscais e sim apuração do valor exigido com base em dados nos arquivos magnéticos que demonstraram serem inconsistentes diante dos documentos fiscais juntados ao processo. Infração nula em razão da incerteza quanto à constituição da base de cálculo. Modificada a Decisão quanto à fundamentação pela nulidade. 2. RECOLHIMENTO A MENOS. **a)** DIVERGÊNCIA ENTRE OS VALORES LANÇADOS NOS LIVROS FISCAIS DE ENTRADA E SAÍDA E O REGISTRO DE APURAÇÃO DE ICMS. **b)** DESENCONTRO ENTRE VALORES ESCRITURADOS NO RAICMS E O RECOLHIDO. Demonstrativos que respaldam às infrações decorrem de levantamento fiscal com base nos livros fiscais refeitos com base em dados contidos nos arquivos magnéticos retificados. Não houve falta de recolhimento ou recolhimento a menos do imposto no prazo regulamentar como descrito nas infrações 2, 3 e 4. Mantida a Decisão pela nulidade destas infrações. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, interposto pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, nos termos do art. 169, I, “a”, item 1, do RPAF/99, com vistas ao reexame da Decisão proferida que julgou Nulo o Auto de Infração, lavrado em 31/03/10, para reclamar ICMS relativo às seguintes infrações:

1. *Deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares referentes às operações escrituradas nos livros fiscais (2005, 2006 e 2007) - R\$182.501,54 e multa de 50%.*
2. *Recolheu ICMS a menos em decorrência de divergências entre os valores lançados no livro Registro de Entrada de Mercadorias e o escriturado no livro Registro de Apuração de ICMS (RAICMS - 2005, 2006 e 2007) - R\$7.872,32 e multa de 60%.*
3. *Recolheu ICMS a menos em decorrência de divergências entre os valores lançados no livro Registro de Saída de Mercadorias e o escriturado no livro RAICMS (2006, 2007 e 2008) - R\$9.225,35 e multa de 60%.*
4. *Recolheu ICMS a menos em decorrência do desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração de ICMS (abril de 2008) - R\$2.106,54 e multa de 60%.*

Na Decisão proferida a 1ª JJF inicialmente ressalta que foram impugnadas as quatro infrações.

*Com relação à infração 01, a acusação de deixar de recolher o ICMS, nos prazos regulamentares referentes às operações escrituradas nos livros fiscais, valor de R\$ 182.501,54, a arguição central do sujeito passivo é que até setembro 2005, comercializou apenas produtos submetidos ao regime da Substituição Tributária, com*

retenção do ICMS por SCHINKARIOL (bebidas frias, cervejas, água mineral e refrigerante) ou mediante a antecipação tributária, nas compras interestaduais de bebidas quentes, caninhas, vinhos, vermutes. Diz ainda que, quando bebidas quentes passaram a ser tributadas normalmente, no período outubro 05 / fevereiro 07 (redução de 30% da base de cálculo), emitiu todas as notas fiscais de vendas desses produtos com destaque do ICMS e os respectivos débitos lançados na escrita fiscal.

Alega também o autuado que sequer foi intimado pelo Auditor Fiscal a fim de apresentar as notas fiscais de jan/05 a dez/08, com o fito de confrontar as inconsistências nos arquivos magnéticos, que deram origem às infrações.

Para as 2 e 3 argúiu que o Auditor Fiscal não observou que, no período fiscalizado possuía saldo credor acumulado, em sua escrita fiscal; com relação à infração 4, além da questão do saldo credor, argumentou que a fiscalização não confrontou a exigência com os documentos fiscais que a elidiriam.

O Auditor Fiscal, durante a Informação Fiscal, explicou que o imposto foi apurado dos dados extraídos dos arquivos magnéticos do próprio contribuinte, a partir das entradas e saídas tributadas, constantes do registro 50, cujas cópias de tais notas fiscais foram acostadas aos autos, fls. 678/1.338, além da entrega ao contribuinte autuado. Tais dados foram incluídos no SAFA e reconstituída a apuração do ICMS.

A partir dos óbices apresentados para a solução da lide, comungando com o pedido do autuado para a produção de provas admitidas em direito, inclusive a pericial, o órgão julgador converteu o processo administrativo fiscal - PAF em diligência, em diversos momentos, objetivando esclarecer os fatos divergentes, controversos, justamente porque seara predominante do princípio da verdade material, significando que a Administração deve tomar as decisões com base na realidade dos fatos, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos envolvidos, porquanto o que está em debate é a legalidade da tributação e a verdade fática fiscal.

Após a terceira diligência, todas providenciadas no sentido de dirimir as dúvidas na apuração do ilícito tributário, com o objetivo de conciliar a indisponibilidade do crédito tributária e a sua constituição em estrita obediência ao devido princípio legal, posto que as manifestações do Poder Público devem ocorrer por meio de um processo de direito público, o Parecer da ASTEC n 015/2014, às fls. 1577/1580 (volume VII) consignou a alegada dificuldade do autuado para a apresentação na íntegra da documentação solicitada, por conta do seu volume, estimado em um milhão de documentos, nos quatro exercícios; que o levantamento fiscal que resultou no presente PAF não tomou por base os livros fiscais escriturados pelo contribuinte, mas os livros fiscais extraídos dos registros dos arquivos magnéticos e elaborados no programa SAFA; impossibilidade de refazer os levantamentos fiscais com os exatos dados colhidos dos livros e documentos do autuado, tendo em vista que tal providência requer a realização de roteiro de Auditoria das Informações em Arquivos Eletrônicos, caracterizando uma nova fiscalização.

Diante de tais pressupostos, não vislumbro como prosperar as exigências fiscais assinaladas no processo administrativo fiscal em curso. Apesar de a acusação da falta de recolhimento em relação às operações escrituradas, ocorreu, na realidade, um refazimento da escrita fiscal do contribuinte autuado, considerando os valores consignados tão apenas nos arquivos magnéticos do contribuinte, sem o necessário confronto com os respectivos documentos fiscais, conforme constatada na diligência a cargo da ASTEC, acima referida.

Com base nas informações extraídas eletronicamente, os dados foram submetidos a um programa de fiscalização resultando nas infrações 01, 02, 03 e 04 sem que se possa validar os valores encontrados como informadores de fato gerador do ICMS. É o próprio Auditor que desabilita a autuação fiscal quando afirma estranhar que os registros dos arquivos magnéticos não coincidem com os livros fiscais ou que o livro Registro de Apuração do ICMS registra valores contábeis sem tributação e a consulta aos registros 50 pelo programa ANVIIUF / SAFA, demonstra a existência de entradas e saídas de mercadorias tributáveis, sem que tenha adotadas as providencias legais e cabíveis de exigir a correção dos arquivos, aplicando a penalidade recomendada na legislação do ICMS. A escrita fiscal do contribuinte, bem como os arquivos magnéticos devem buscar fundamento nas efetivas operações, suportadas em documentos fiscais.

As infrações apontadas no PAF é que o autuado deixou de recolher ICMS relativamente às operações escrituradas nos livros fiscais ou por divergências entre os valores recolhidos e aqueles escriturados nos livros fiscais. Ocorre que a falta de pagamento do tributo ou o seu pagamento a menos decorre de uma diversidade de motivos, que devem estar claros nos autos. Cumpre ao agente do fisco descrever a natureza do fato concreto por ele constatado com clareza e precisão. A tipicidade do fato tributário é cerrada. Por óbvio, a descrição da irregularidade, da infração lançada de ofício não pode ser genérica, firmando-se simplesmente que houve falta de pagamento ou pagamento a menos, quando para chegar a tal conclusão percorre-se um caminho imenso, complexo, e que envolveu o refazimento completo da escritura fiscal do contribuinte, a utilização da escrita eletrônica em desacordo com a escrita e documentos fiscais, cujas lacunas e imprecisões não foram dirimidas, mesmo com a apoio das 3 diligências fiscais designadas.

Ora, da infração 01 relatada como “deixou de recolher ICMS referente a operações escrituradas nos livros

*fiscais próprios” depreende-se que teria sido constatada divergência entre os valores pagos de acordo com os documentos de arrecadação e os saldos devedores indicados no livro de apuração do imposto. Não foi o que ocorreu. Os dados que determinaram o ICMS não recolhido foram elaborados pelo Auditor Fiscal, mudando, inclusive, o fulcro da autuação.*

*A exigência na infração 04, “Recolheu a menor ICMS em decorrência de divergências entre os valores lançados no Livro Registro de Saídas de Mercadorias e o escriturado no Livro Registro de Apuração de ICMS” sugere as divergências apuradas entre os livros fiscais do autuado e que tenha resultado em pagamento a menos de ICMS. No presente caso, não é o que se observa. O valor que serve de suporte para a exigência, constante da auditoria fiscal, foi construído pelo programa de fiscalização SAFA, a partir dos arquivos magnéticos inconsistentes do autuado, fl. 396 (volume II), desconsiderando os valores efetivamente escriturados no livro Registro de Apuração do ICMS, apresentado pelo autuado, fl. 433 (volume II).*

*Apesar de examinar detidamente todos os papéis de trabalhos construídos pelo Auditor Fiscal e destacar seu empenho em demonstrar a ocorrência de divergências no pagamento do imposto devido; apesar ainda do recebimento de tais demonstrativos pelo Contador da empresa, profissional com a técnica necessária para interpretar os dados colhidos e auxiliar na defesa do contribuinte, entendo que o procedimento utilizado pelo Fisco para demonstrar as infrações descritas nesse PAF implicou cerceamento do direito de defesa.*

*Sobretudo, porque houve, nas exigências dos itens, evidente mudança do fulcro dos motivos determinantes da autuação. Uma coisa é a constatação de divergência entre os valores dos DAEs e os saldos devedores indicados no livro de apuração do imposto (infração 01) ou recolhimento a menos por divergências entre o livro registro de Entrada de Mercadorias e o valor escriturado no livro Registro de Apuração de ICMS (infração 02), e coisa bem diversa é a reconstituição da escrita fiscal como laborou o Auditor Fiscal e ainda mais com a utilização de dados eletrônicos do contribuinte autuado sem a devida confrontação com os documentos fiscais.*

*Os fatos tidos como infração à legislação do imposto devem ser descritos “de forma clara, precisa e sucinta”, conforme determina o art. 39, III do RPAF BA (aprovado pelo Dec. 7.629/99), juntando-se ainda as provas correspondentes. Isso porque, para que o contribuinte, ao ser acusado, em querendo, possa defender-se, precisa ser informado do que foi efetivamente apurado, o direito aplicado e quais as consequências jurídicas do fato.*

*O sistema processual administrativo, no Estado de Direito, é regido por garantias e princípios constitucionais, incluindo a limitação do exercício de tributar, definidos os seus limites numa ordem de legalidade que assegura a prevalência da cláusula do “due process of law”. Procedimento fiscal dessa natureza constituem óbices à defesa, dificultam o contraditório, sendo incompatível com o direito processual.*

*Em face de tais considerações, meu posicionamento é pela nulidade de todo o lançamento de ofício, com fundamento no art. 18, II, RPAF BA. Não, exatamente, pela utilização da técnica de apuração dos créditos tributários através do refazimento da conta - corrente fiscal, mas porque a base material da acusação é totalmente diversa daquela apontada nos demonstrativos acostados aos autos.*

*Recomendo, contudo, quanto a tais itens, que a autoridade fazendária competente avalie a pertinência de determinar a renovação da ação fiscal, a salvo das falhas aqui apontadas, para a apuração se o contribuinte incorreu, de fato, na prática da falta de recolhimento de ICMS e em qual proporção, conforme pretendeu sustentar o Auditor Fiscal. O autuado, a seu tempo, quando regularmente intimado para apresentar documentos necessários, deve colaborar na elucidação dos fatos tributários, ao invés de adotar continuadamente uma postura puramente defensiva, que não contribui na solução da lide. Considere-se ainda o disposto no art. 143, RPAF BA, aduzindo que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.*

*O posicionamento de nulidade dos autos, em tais circunstâncias, encontra precedente no Acórdão 0047-12/09. O presente processo administrativo fiscal é NULO, de acordo com a exposição supra. É o voto.*

A 1<sup>a</sup> JJF recorreu de ofício da Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF (art.169, I, “a” do RPAF/99).

## VOTO

O Auto de Infração acusa o cometimento de quatro infrações, que foram impugnadas e julgadas Nulas e são objeto do Recurso de Ofício, para reexame da Decisão.

Na Decisão proferida a 1<sup>a</sup> JJF apreciou que a infração 1 acusa falta de recolhimento do ICMS, nos prazos regulamentares referentes às operações escrituradas nos livros fiscais; as infrações 2 e 3 acusam recolhimento a menos do imposto em decorrência das divergências lançadas nos livros REM e RSM com os escriturados no livro RAICMS e a infração 4, relativa a desencontro entre os

valores do imposto recolhido e o escriturado no livro RAICMS.

Ressaltou que a fiscalização não observou que, no período fiscalizado possuía saldo credor acumulado na escrita fiscal e que os valores exigidos foram apurados nos dados extraídos dos arquivos magnéticos do próprio contribuinte, a partir das entradas e saídas tributadas.

Destacou que a partir das diligências realizadas a pedido do contribuinte e do Parecer da ASTEC 15/2014 (fls. 1577/1580) concluiu que “*o levantamento fiscal que resultou no presente PAF não tomou por base os livros fiscais escriturados pelo contribuinte, mas os livros fiscais extraídos dos registros dos arquivos magnéticos e elaborados no programa SAFA*”.

Salientou que não há como prosperar as exigências fiscais assinaladas no Processo Administrativo Fiscal em curso, por não ficar configurada a acusação da falta de recolhimento em relação às operações escrituradas e sim um refazimento da escrita fiscal do contribuinte autuado, considerando os valores consignados nos arquivos magnéticos do contribuinte.

Pela análise dos elementos contidos no processo verifico que:

- A) Na informação fiscal (fl. 672) a fiscalização esclareceu que durante os trabalhos de fiscalização constatou ausência do Registro 74 nos arquivos magnéticos (fl. 10) e intimou a empresa para corrigir os arquivos, os quais foram retransmitidos pela empresa (fls. 29 a 124).
- B) Diante da alegação de defensiva de que possuía saldo credor em todo o período fiscalizado (2005 a 2008), o autuante esclareceu que na análise dos arquivos magnéticos que foram corrigidos e transmitidos, constatou que em todo o período fiscalizado existiam “*não só saídas tributadas, como entradas tributadas*”, cujos “*registros dos arquivos magnéticos não coincidem com os livros fiscais impressos*” (fl. 674).
- C) Com base nas informações extraídas dos arquivos magnéticos, elaborou os demonstrativos que subsidiaram as acusações contidas nas infrações 1, 2, 3 e 4, acostados às fls. 125 a 133; 210 a 216, 294 a 296 e 377 a 384, relacionado às entradas e saídas de mercadorias tributadas, que “*foram excluídas da Apuração do ICMS realizada pelo contribuinte*”.

Com relação à infração 1, que acusa “*Deixou de recolher o ICMS no prazo regulamentar referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios*”, verifico a sequência de fatos:

1. Na defesa inicial (fls. 472/481), a empresa alegou que os produtos comercializados (cervejas, água mineral, refrigerantes e bebidas alcóolicas), estavam submetidas ao regime de substituição tributária e que creditou-se dos valores de ICMS relativos à aquisição de bens destinados ao ativo permanente. Também que não foi considerado a redução da base de cálculo relativo a bebidas quentes (art. 87, XXVI do RICMS/97);
2. O autuante na informação fiscal (fls. 672/676) afirmou que tendo o sujeito passivo feito a entrega dos arquivos magnéticos sem o registro 74, intimou a empresa para retificar os arquivos e com base nos arquivos fornecidos alimentou o sistema SAFA, o que resultou na apuração do ICMS exigido (fls. 134/169; 217/252; 297/332 e 385/420);
3. O sujeito passivo contestou a informação fiscal, reafirmando que os produtos comercializados estavam submetidos ao regime de substituição tributária, cujo ICMS-ST foi recolhido pela matriz estabelecida no município de Lauro de Freitas, IE 36.673.212, conforme cópia de DAEs e notas fiscais (fls. 1352/1396);
4. A JJF efetivou diligência fiscal (fl. 1400), para que o autuante se pronunciasse quanto aos documentos fiscais e alegações do contribuinte, tendo o mesmo, contestado que os documentos juntados pela empresa não fazem prova do recolhimento do imposto no prazo (fls. 1402/1405);
5. Em nova diligência (fl. 1409) a JJF indicou Notas Fiscais n<sup>os</sup> 229/13 (fl. 647); 239913 (fl. 650) e 238112 (fl. 651) que apesar de não conter destaque do ICMS (art. 353, II, do RICMS/97), quando

confrontado com o demonstrativo às fls. 650, 651, 743, 776 e 770 verifica-se que indica tributação do ICMS (Registro 50), apesar de não haver destaque do ICMS nas citadas notas fiscais. Solicitou que fosse refeito o levantamento fiscal com a exclusão dos valores comprovados que se refiram a fase de tributação encerrada;

6. O autuante em atendimento a diligência (fls. 1412/1417) afirma que intimou a empresa para apresentar todas as notas fiscais e afirmou que diante das notas fiscais juntadas pelo sujeito passivo sem o destaque do imposto, “*Mas essa não é toda a verdade verdadeira. Nas cópias das notas fiscais que o autuante anexa ao presente processo todas as notas fiscais contém destaque do imposto....*”, conforme quadros demonstrativos às fls. 1413/1415;
7. Em diligência à ASTEC, para que se certificasse quanto à tributação das operações indicadas na autuação, o diligente (fls. 1577/1580), afirmou que diante da verificação por amostragem a partir das notas fiscais de entradas e saídas listadas às fls. 678 a 1337 e dos documentos apresentados (fls. 1581 a 2015), “*constatou a existência de entradas e saídas de mercadorias isentas e não tributadas, como também, entradas e saídas tributadas, não constante dos arquivos magnéticos e não coincidentes com os livros fiscais da empresa*”. Afirmando que ficou impossibilitado de refazer o levantamento fiscal com base em dados corretos, porque isso implicaria em realizar roteiro de auditoria, típico de fiscalização, que entendeu ser incompatível com os trabalhos de diligência fiscal.

Pelo exposto, embora a primeira instância tenha adotado diversas providências no sentido de sanear o processo, constato que o levantamento fiscal foi feito com base nos arquivos magnéticos retificados que foram entregues pelo contribuinte, mediante intimação da fiscalização. Nas diligências realizadas restou comprovado que o levantamento fiscal regista operações tributadas, cuja nota fiscal juntada ao processo demonstra que a operação não é tributada. Também, que as operações praticadas não coincidem com o registrado nos livros fiscais.

Dessa forma, há indícios de irregularidades na escrituração fiscal da empresa, porém, o levantamento fiscal também relaciona operações que não são tributáveis, como tributáveis. Tudo isso conduz à incerteza quanto à constituição da base de cálculo. Deve ser considerado ainda, que de forma preponderante se trata de operações com produtos em operações de estabelecimento filial, com mercadorias que tiveram pagamento de ICMS em fase anterior (cerveja, refrigerante, água mineral e bebidas alcóolicas).

Concluo que, diante de todas as providências que foram tomadas para sanear o processo, e que não resultaram em solução da lide, que deve ser mantida a Decisão pela nulidade da infração 1, apenas mudando o fundamento de ausência de elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator, nos termos do art. 18, IV, “a” do RPAF/BA.

No que se refere às demais infrações - *Recolheu a menor ICMS em decorrência de divergências... Livro Registro de Entradas de Mercadorias e o escriturado no Livro Registro de Apuração do ICMS* (infração 2); *Recolheu ICMS a menos em decorrência de divergências entre os valores lançados no livro Registro de Saída de Mercadorias o escriturado no livro Registro de Apuração de ICMS* (infração 3) e *Recolheu ICMS a menos em decorrência do desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração de ICMS* (infração 4), constato que a Primeira Instância fundamentou que não corresponde à realidade dos fatos apurados.

Considero correta à Decisão proferida pela Primeira Instância, fundamentando que à natureza dos fatos das infrações não foram descritas com clareza e precisão, visto que não ficaram configuradas as acusações de falta de recolhimento de ICMS lançado ou de recolhimento a menos em razão de divergência de valores escriturados em livros fiscais, e sim, decorrente de levantamento fiscal que apurou falta de pagamento do imposto em relação aos livros fiscais apresentados, ressalte-se, com indicação de saldos credores no período fiscalizado.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<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 NULO o Auto de Infração nº 130070.0002/10-8, lavrado contra **RIOBEL RIO JOANES DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA.**

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de outubro de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA – REPR. DA PGE/PROFIS