

**A. I. Nº** - 130070.0002/10-8  
**AUTUADO** - RIOBEL RIO JOANES DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA.  
**AUTUANTE** - ELOAN DA SILVA FERREIRA  
**ORIGEM** - INFAZ ALAGOINHAS  
**INTERNET** - 15. 07. 2014

## **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0136-01/14**

**EMENTA: ICMS. 1. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. OPERAÇÕES ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS. 2. RECOLHIDO A MENOS. a) DIVERGÊNCIA ENTRE OS VALORES LANÇADOS NOS LIVROS FISCAIS DE ENTRADA E SAÍDA E O REGISTRO DE APURAÇÃO DE ICMS. b) RECOLHIDO A MENOS. DESENCONTRO ENTRE VALORES ESCRITURADOS NO RAICMS E IMPOSTO RECOLHIDO.** As infrações apontadas no PAF decorrem de uma diversidade de motivos, que não estão claros nos autos. A tipicidade do fato tributário é cerrada e, 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. Inovação da acusação fiscal. Mudança do fulcro da autuação. Nulidade dos lançamentos com fundamento no art. 18, II, RPAF/99. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração foi lavrado, em 31/03/2010, para reclamar a constituição de créditos tributários em face às infrações a seguir descritas:

- 1 – Deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares referentes às operações escrituradas nos livros fiscais, no período março/dezembro 2005; janeiro, março e maio 2006; fevereiro, março e junho 2007, no valor total de 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, no período fevereiro/setembro e novembro 2005; fevereiro/abril 2006 e fevereiro 2007, no valor total de 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 Registro de Apuração de ICMS, no período maio/dezembro 2006; janeiro, março/novembro 2007 e janeiro/julho, setembro/dezembro 2008, no valor total de 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, no período de abril de 2008, no valor de R\$2.106,54 e multa de 60%.

Na impugnação, fls. 472/481 (volume II), destaca o autuado suas atividades econômicas e que essas não sofreram alteração, desde o início de atividade, em 02/10/1996. Registra que jamais fez vendas de outros produtos, tributados ou não, que não fossem cervejas, águas, refrigerantes e bebidas alcoólicas, tais como: aguardentes, vinhos, conhaques e afins. Aduz que, no exercício de 2005, de janeiro a setembro, todos os produtos comercializados estavam submetidos ao regime da substituição tributária, prevista no inciso II do art. 353 do RICMS (Alteração 66, Decreto nº 9.547, de 20/09/05), inexistindo qualquer fato gerador do ICMS, seja na entrada ou saída de mercadorias. Explica que a partir de outubro/05, deixaram de pertencer a este regime, as bebidas quentes, que passaram a ser tributadas normalmente.

Sublinha a descrição da infração 01, ressaltando que os livros fiscais apresentavam saldo credor de ICMS, durante o período fiscalizado (janeiro 2005/dezembro 2008), com cópias acostadas aos autos (docs. 11 a 191), carecendo de fundamento o que caracterizou a infração.

As operações de débito e crédito ocorreram no tocante à diferença entre as alíquotas, na aquisição de bens do ativo e materiais de uso e consumo em outras unidades da Federação bem como de compras de bens para o ativo imobilizado, apropriados através do CIAP. Partes desses valores foram acatados e homologados pela autoridade fiscal. Na outra parte, ocorreram divergências, observadas da comparação entre os valores lançados na escrita fiscal da Autuada e aqueles lançados nos demonstrativos fiscais, anexos ao Auto de Infração.

Discrimina os valores de janeiro/setembro 2005, totalizando R\$ 113.032,34 (saídas com substituição tributária), segregando do total exigido, R\$ 182.501,54, resta R\$ 69.469,20. Afirma, contudo, que, nesse período, possuía saldo credor, conforme planilha anexa, não contestado pelo Fisco.

Complementa, ainda que fossem excluídos os valores de crédito e débito do período (nem seria correto afastar o real movimento de saídas e entradas), chegar-se-ia a um débito de ICMS de R\$ 23.529,13 e não R\$ 182.501,54. Diz ainda que a fiscalização não procedeu a redução da base de cálculo de bebidas alcólicas (art. 87, XXVI, RICMS BA), nos termos do Decreto 11.462/09. Pede o julgamento improcedente dessa infração.

Aduz para as infrações 2 e 3, as mesmas alegações retro mencionadas, alegando que no período fiscalizado possuía saldo credor acumulado em sua escrita fiscal, passível de verificação, caso necessário seja. Pede a improcedência.

Com relação à infração 4, explica que no mês da autuação, sua escrita fiscal mantinha um saldo credor de R\$ 10.767,80. Argumenta que a fiscalização não fez o confronto com os documentos que deram suporte à infração ou não lhe forneceu elementos para que pudesse elaborar a defesa, sem maiores óbices. Pede também a sua improcedência.

Requer, se necessária, a produção de outras provas, em direito admitidas para o justo deslinde da questão, inclusive pericial ou mesmo a elaboração de novos levantamentos, demais verificações por fiscal estranho ao feito. Pede a improcedência do auto de infração ou revisão fiscal.

O Auditor Fiscal presta Informação Fiscal, fl. 672/676 (volume III), aduzindo que a fiscalização teve início com intimação datada de 19/11/2009 (fls. 10), em face à Ordem de Serviço n.º 516354/09, expedida, tendo em vista o contribuinte possuir exercício preste a decair, sem fiscalização nos últimos dois anos, e porque as simulações feitas no PGF indicaram que o mesmo possuía saldo credor em diversos períodos, valor adicionado negativo, além de efetuar estorno de débito ou utilizar outros créditos em proporção superior à média do segmento.

Relata que constatou a falta do registro 74 nos arquivos magnéticos dos exercícios de 2004 a 2008 e intimou o contribuinte para sanar a irregularidade, em 19/11/2009 (fl. 10). Diz que os arquivos foram disponibilizados devidamente retificados, conforme recibo de transmissão de arquivos magnéticos (fls. 29 /124).

Explica que da auditoria nos documentos e arquivos magnéticos apresentados pelo contribuinte, bem como nos documentos apreendidos, foram detectadas as irregularidades narradas no Auto de

Infração, todas apoiadas em documentos, papéis de trabalho e demonstrativo de débito discriminativo das infrações, dos quais foram extraídas cópias, entregues ao contribuinte (fl. 126).

Contesta as razões da defesa de que de janeiro a setembro de 2005 inexistiu fato gerador de ICMS, uma vez que nos registros contidos nos arquivos magnéticos, entregues pelo autuado, constam entradas e saídas tributadas, em todo período fiscalizado. Estranhou que os registros dos arquivos magnéticos não coincidem com os livros fiscais; estranhou mais ainda que o livro Registro de Apuração do ICMS registra apenas valores contábeis e outras, nas entradas e saídas, não obstante a consulta aos registros 50 pelo programa ANVIIUF, integrante do programa de fiscalização SAFA, demonstrar a existência de registros de entradas e saídas de mercadorias tributáveis, em todo o período considerado.

Chamou a atenção para os demonstrativos de fls. 127 a 133 (exercício 2005); de fls. 210 a 216 (exercício 2006); de fls. 294 a 296 (exercício 2007) e fls. 377 a 384 (exercício 2008), onde se constata a entrada e a saída de mercadorias tributáveis excluídas da Apuração do ICMS pelo contribuinte.

Diz que anexou aos autos e entregará ao contribuinte a relação, mês a mês, do número das notas fiscais tanto de entradas como de saídas das mercadorias tributáveis, na mesma ordem constante do registro 50, extraídas dos arquivos magnéticos por ele apresentados, nos exercícios de 2005/2008, obtidas através de filtro integrante do programa ANVIIUF-Safa, demonstrando o acerto da ação fiscal. Diz ainda que a partir desses arquivos alimentou o programa SAFA, reconstituindo a apuração do ICMS, originando as infrações com documentos de fls. 134 a 169 (exercício 2005); fls. 217 a 252 (exercício 2006), fls. 297 a 332 (exercício 2007) e fls. 385 a 420 (exercício 2008).

Reitera seu espanto em face a alegação da divergência entre os registros nos arquivos magnéticos e o livro Registro de Apuração do ICMS, sendo ambas as informações originadas do mesmo sistema operacional do contribuinte. Pergunta: qual deles é merecedor de crédito?

Diz que, em tese, a mesma base de dados que alimentou os arquivos magnéticos, apresentados pelo contribuinte, certamente, deveria ser o espelho dos livros fiscais. Logo, se inconsistências e erros existiram não podem ser creditados à fiscalização, que somente coube extrair dos aludidos arquivos os dados construídos e oferecidos pelo contribuinte, na forma da lei. Completa que a existência de saldo credor acumulado é uma demonstração inequívoca de que alguma coisa não estava certa da parte do contribuinte.

Concluiu sem acolher as alegações defensivas; pede que a exigência seja mantida, reabrindo o prazo de defesa, em face dos novos documentos extraídos dos arquivos, cujas cópias impressas foram encaminhadas ao contribuinte.

Intimado o contribuinte para conhecer da Informação Fiscal e dos documentos acostados aos autos, fl. 1338 (volume VI), volta a manifestar-se, afirmando que mantém as alegações iniciais, que até setembro de 2005, todos os produtos comercializados estavam na substituição tributária, anexando cópia dos DAE, s e extrato da SEFAZ, DOC 4/10; diz que toda bebida fria foi adquirida da SCHINKARIOL e a bebida quente de sua matriz, em Lauro de Freitas, mediante nota fiscal de transferência (DOC 11/34), cujas antecipações foram feitas nessa inscrição; anexa para comprovar que não existia tributação, nesse período, as notas fiscais emitidas (DOC 35/40).

Com relação ao período outubro 05 / fevereiro 07, quando as bebidas quentes passaram a ser tributadas normalmente (redução de 30% da base de cálculo), diz que os débitos lançados na sua escrita fiscal estão em conformidade com os arquivos apresentados pela autoridade fiscalizadora (vide Informação Fiscal, documentos de fls. 227 a 668) e todas as notas fiscais de vendas desses produtos foram emitidas com destaque do ICMS (DOC 41/48).

Defende, diante da juntada de livros fiscais e demais elementos de prova anexados ao PAF, a inexistência dos débitos levantados pela fiscalização; diz não saber a origem de tais diferenças, porque as bebidas quentes passaram a ser tributadas normalmente (com redução de 30% da base de cálculo), a sua escrita fiscal apresentou saldos credores e a origem desses créditos em nenhum

momento foi objeto de contestação por parte da autoridade fiscal. Aduz que os valores existentes no Registro de Saída, com pequenas divergências, batem com os valores constantes das listagens (arquivo magnético) apresentados pela fiscalização, nas suas Informações Fiscais.

Alega que a fiscalização não logrou provar a existência de produtos tributados ou a ilegitimidade dos seus créditos, no período seguinte. Repete que bebidas frias e quentes não sofriam qualquer tributação, no varejo, num primeiro momento; após esse período, em face às saídas tributadas, os débitos foram registrados nos seus livros fiscais e cujas cópias já se encontram anexadas ao PAF.

As demais infrações não apresentam fato novo, ratificando o entendimento já esposado na defesa inicial. Pede a improcedência do Auto de Infração.

O órgão julgador converte o PAF em diligência, fl. 1400 (volume VI), para pronunciamento do preposto do Fisco sobre os documentos anexados aos autos pelo contribuinte autuado.

O mesmo preposto fiscal, agora responsável pela diligência, emite parecer nos seguintes termos, fls. 1402/1404: que os comprovantes de recolhimentos de fls. 1353 a 1358, acostados pelo autuado, não se relacionam com a infração 1, que decorre da falta de pagamento, nos prazos regulamentares, referente às operações escrituradas nos livros fiscais próprios.

Contesta a defesa, aduzindo que tais valores não são originários da antecipação tributária dos produtos do Anexo 88 RICMS ou que já foram recolhidos mediante os DAEs, que anexou. Os valores da infração 01 foram apurados da escrita fiscal do contribuinte, extraídos dos seus arquivos magnéticos. Ratifica todos os argumentos já manifestados para esta e demais infrações.

Os autos foram encaminhados para nova diligência, fl. 1409, tendo em vista que não foram atendidas, de forma esclarecedora, as questões pendentes na diligência anterior. Considerando a alegação defensiva que até setembro 2005, não realizou vendas de produtos que não estivessem submetidos à substituição tributária; considerando a informação fiscal que o imposto exigido foi apurado na escrituração fiscal do contribuinte, com dados extraídos dos arquivos magnéticos do próprio contribuinte, contendo entradas e saídas tributadas, estranhamente excluídas da apuração do ICMS, cuja relação de notas fiscais constam do registro 50, cópias acostadas aos autos, fls. 678/1.338 e entregues ao autuado. Explica que tais dados foram incluídos no SAFA e reconstituída a apuração do ICMS.

Considerando que tanto a escrita fiscal como os arquivos magnéticos devem buscar fundamento nas efetivas operações, que devem ser suportadas em documentos fiscais. Considerando ainda os vários casos de notas fiscais que não continham destaque do ICMS, que consignavam operação prevista no art. 353, II, RICMS (mercadorias da substituição tributária) e ainda assim estavam relacionadas entre as aludidas operações do registro 50, a exemplo da nota fiscal 229813 (fl. 647), no registro 50 (fl. 743); nota fiscal 239913 (fl. 650) e no registro 50776; nota fiscal 232812 (fl. 651) e registro 50 (fl. 770).

Na nova diligência realizada pelo mesmo preposto fiscal, em seu parecer, fls. 1412/1417 (volume VI), diz que intimado para apresentar todas as notas fiscais do período janeiro 05/dezembro 08, o autuado apresentou apenas um rol de notas fiscais (amostragem) relativas ao período fiscalizado, cujas cópias devidamente relacionadas foram colacionadas ao presente processo.

Destacou que a alegação defensiva é que não promoveu saídas tributadas, juntando apenas algumas notas fiscais de saída que, efetivamente, não contém destaque do imposto. Em contrapartida, diz que todas as notas fiscais que anexou aos autos contém destaque do imposto, que está registrado nos arquivos magnéticos e que serviram de base para os levantamentos questionados. Relaciona as notas fiscais com saídas tributadas no período.

Diz que compete ao estabelecimento autuado trazer aos autos todas as notas fiscais de saída, provando que o imposto já foi pago pelo regime da substituição tributária. Conclui que em não sendo apresentada todas as notas fiscais, utilizou apenas a amostragem para demonstrar que, diferente da sua afirmação, que o contribuinte promoveu em todos os exercícios fiscalizados,

saídas de mercadorias tributadas pelo imposto. Mantém a autuação. Pede nova abertura de prazo, tendo em vista a juntada as cópias das notas fiscais apresentadas por amostragem, fls. 1420/1553.

Intimado para conhecer do Parecer da Fiscalização, fls. 1557, o contribuinte autuado nega a intimação para apresentar todas as notas fiscais do período janeiro 05/dezembro 08; argui que se intimada para apresentar todas as notas fiscais, nenhum motivo teria apara sua não apresentação

Requer a improcedência da autuação.

O processo administrativo fiscal – PAF, convertido em terceira diligência, desta feita a Assessoria Técnica do Conselho de Fazenda – ASTEC, nos seguintes termos:

Considerando que no processo administrativo fiscal predomina o princípio da verdade material, e em face aos demais fatos que precisam de esclarecimentos, pede-se, na presente diligência:

1) Seja identificada, através dos documentos fiscais emitidos pelo autuado, a consistência dos arquivos magnéticos, verificando as divergências apuradas pelo fiscal autuante; cabível observar que os arquivos magnéticos devem espelhar a escrita fiscal do contribuinte e ambos devem encontrar origem nos documentos fiscais; 2) examinar se os dados que foram incluídos no SAFA pelo Auditor Fiscal, responsável pela ação fiscal, que possibilitaram a reconstituição da escrita fiscal e a apuração do ICMS, estão respaldados nos documentos fiscal do contribuinte; 3) verificar a fidedignidade das operações do registro 50, listadas pela Fiscalização, fls.678/1338, que a exemplo das notas fiscais nº 229813(fl. 647), demonstrativo fl. 743; 239913 (fl. 650), demonstrativo fl. 776; 238112 (fl. 651), demonstrativo (fl. 770), não tinham correspondência nos documentos fiscais; 4) verificar os efetivos fatos geradores, até setembro 2005, tendo em vista a assertiva defensiva de que, nesse período, todos os seus produtos encontravam-se sujeitos à substituição tributária, seja mediante a retenção do ICMS pelo fornecedor (SCHINKARIOL), casos das bebidas frias, cervejas, água mineral e refrigerantes ou seja mediante a denominada antecipação tributária, nas compras interestaduais de bebidas quentes, caninhas, vinhos, vermouths.

Pediu ainda o órgão julgador, na presente diligência, verificar os efetivos fatos geradores, no período outubro 05 / fevereiro 07, quando as bebidas quentes passaram a ser tributadas normalmente com redução de 30% na base de cálculo, além dos saldos credores acumulados, suas origens, em todo período da autuação.

Em resposta à diligência, o parecer da ASTEC n 015/2014, às fls. 1577/1580 (volume VII), apontou que, intimado o autuado para apresentar livros e as notas fiscais de entrada e saída das mercadorias, o seu contador informou que o contribuinte emite 700 notas fiscais diariamente, 252.000 por ano e um milhão de documentos fiscais, nos quatro exercícios. Solicitou, então, o diligente, que a documentação fosse apresentada por amostragem.

Observou o diligente que o pedido do autuante, no início da ação fiscal, para reparo das inconsistências detectadas nos arquivos magnéticos e a apresentação dos arquivos retificados, fls. 28/124, assinalando que o levantamento fiscal que resultou no presente PAF não tomou por base os livros fiscais físicos apresentados pelo contribuinte, mas os livros fiscais extraídos a partir do programa eletrônico de fiscalização.

Afirmou ainda que o pedido constante na presente diligência para verificar se as retificações feitas nos arquivos magnéticos estavam em consonância com os documentos fiscais, refazendo-se os levantamentos fiscais com os dados corretos, restou impossibilitado, tendo em vista que tal procedimento implica realização de roteiro de Auditoria das Informações em Arquivos Eletrônicos, que caracteriza trabalho típico de fiscalização, incompatível que os trabalhos de diligência fiscal.

Asseverou, no entanto, que a partir das notas fiscais de entradas e saídas já listadas nos autos (fls. 678/1337), bem como dos novos documentos apresentados, durante os trabalhos da presente diligência (fls. 1581/2015), constatou a existência de entradas e saídas de mercadorias isentas e não

tributadas, como também, entradas e saídas tributadas, não constantes dos arquivos magnéticos e não coincidentes com os livros fiscais da empresa.

Quanto aos saldos credores, afirmou, têm origem nos registros a crédito dos documentos fiscais de aquisição de mercadorias tributadas, que não foram tributadas nas saídas, conforme consta das cópias dos livros fiscais acostadas aos autos, fls. 385/458.

Intimado para conhecimento do Parecer ASTEC, retro referido, o autuado voltou a manifestar-se, fls. 2023/2024 (volume VIII), aduzindo que mantém suas razões originais, esclarecendo que não apresentou toda a documentação do período, em vista ao grande volume de notas fiscais emitidas, o que contou com a concordância da autoridade fiscal. Garante, no entanto, que apresentou novos documentos, sempre que solicitado e providenciou as correções nos arquivos magnéticos. Insiste, no entanto, que os números corretos devem ser buscados nos documentos e notas fiscais emitidos, ao invés de tomar como base o livro Registro de Apuração de ICMS - SAFA, elaborado pelo Fisco, desconsiderando a sua escrituração fiscal.

Afirmou que, nos demais tópicos do Parecer, não restaram claras quais divergências foram detectadas, no confronto com os documentos apresentados, arquivos magnéticos e livros fiscais. Quanto aos créditos fiscais acumulados, acrescenta a existência de outros, originados do CIAP.

Reitera a improcedência do Auto de Infração.

É o relatório

#### **VOTO**

Cumpra o presente Auto de Infração atribuir ao sujeito passivo o cometimento das quatro infrações descritas e relatadas na inicial dos autos, que serão objeto da apreciação, considerando que todas as imputações foram contestadas. O lançamento de ofício soma R\$201.735,75.

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, vermouths. 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 janeiro 05/dezembro 08, com o fito de confrontar as inconsistências nos arquivos magnéticos, que deram origem às infrações.

Para as 2 e 3 arguiu 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 providências 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 DAE's 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 inciso III do art. 39 do RPAF BA (aprovado pelo Decreto nº 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 constitui 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 continuamente 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.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **130070.0002/10-8**, lavrado contra **RIOBEL RIO JOANES DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA.**

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/2011.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de junho de 2014.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIM IRMÃO - JULGADOR