

**AL. Nº** - 277829.0001/08-2  
**AUTUADO** - MARLIN INFORMÁTICA LTDA.  
**AUTUANTE** - MAGDALA ROSA WOLNEY DE CARVALHO  
**ORIGEM** - INFAZ ATACADO  
**INTERNET** - 16. 10. 2014

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACORDÃO JJF Nº 0205-01/14**

**EMENTA: ICMS. 1. CONTA CAIXA. SALDO CREDOR. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. INCERTEZA QUANTO À LIQUIDEZ DO DÉBITO LANÇADO.** No presente caso, é nulo o procedimento fiscal que lançou o imposto decorrente de saldo credor de caixa, sem que tenha havido uma análise da totalidade dos registros envolvendo o Livro Caixa e a movimentação financeira, inclusive bancária do contribuinte. Diligências solicitadas à Assessoria Técnica do CONSEF, a fim de que Auditor Fiscal designado realizasse revisão fiscal, resultaram na demonstração de impossibilidade do cumprimento das solicitações, em face da metodologia equivocada utilizada na autuação. **Infração nula. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) DOCUMENTOS INIDÔNEOS. EMITENTES EM SITUAÇÃO CADASTRAL IRREGULAR.** Os documentos acostados aos autos permitem constatar que o autuado se utilizou de “consulta pública”, na qual um dos emitentes das notas fiscais cujos créditos foram glosados, se encontrava habilitado à época de ocorrência dos fatos, sendo, portanto, legítimo o creditamento realizado quanto ao referido contribuinte. Refeitos os cálculos. Reduzido o valor do débito. **Infração parcialmente subsistente. b) IMPOSTO NÃO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL.** Autuado reconheceu parcialmente a autuação. Quanto à parte impugnada comprovou descaber a glosa do crédito fiscal, haja vista que atendia as condições estabelecidas no art. 3º do Decreto nº 7.341/98. **Infração parcialmente procedente. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. a) MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO.** Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Autuado elide parcialmente a acusação fiscal ao comprovar que parte das notas fiscais arroladas na autuação fora escriturada regularmente. **Infração parcialmente subsistente. b) MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO.** **Infração reconhecida. 5. DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE APRESENTAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.** Deixou de apresentar, mediante intimação, documentos que comprovariam registros de origem de recursos contabilizados, vinculados ao caixa, à movimentação financeira e bancária. **Infração caracterizada. Não acolhida a arguição de decadência. Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime.**

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/06/2008, formaliza a constituição de crédito tributário no valor de R\$ 217.147,72, em razão do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

1. Falta de recolhimento do ICMS constatada pela omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa, nos meses de março a maio, agosto, setembro e novembro de 2003; janeiro, abril, junho, julho e outubro a dezembro de 2004, janeiro e maio de 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$115.209,87, acrescido da multa de 70%. Consta que a omissão foi apurada através de registros efetuados em seus [contribuinte] assentamentos contábeis, Livro Razão, às fls. 2 a 29 (2003); 2 a 29 (2004) e 2 a 28 (2005);
2. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a documentos fiscais falsos ou inidôneos, em decorrência de aquisições de mercadorias de empresas sediadas em outras Unidades da Federação não habilitadas, conforme consulta pública efetuada no cadastro de contribuintes através do sistema SINTEGRA, nos meses de janeiro, março, abril, junho a agosto e outubro a dezembro de 2003, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 85.849,42, acrescido da multa de 100%. Consta que, conforme demonstrativo e cópias de notas fiscais arrecadadas através do sistema CFAMT;
3. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de março de 2003, dezembro de 2004, agosto, setembro e dezembro de 2005, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$3.444,16, correspondente à 10% do valor comercial das mercadorias. Consta que, conforme demonstrativo e cópias de notas fiscais arrecadadas através do sistema CFAMT;
4. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de setembro de 2003, janeiro, junho e abril de 2005, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 272,19, correspondente à 1% do valor comercial das mercadorias. Consta que, conforme demonstrativo e cópias de notas fiscais arrecadadas através do sistema CFAMT;
5. Deixou de apresentar comprovantes das operações ou prestações contabilizadas quando intimado, no mês de junho de 2008, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 180,00. Consta que, apesar de intimado por duas vezes, deixou de apresentar os extratos bancários e contratos de empréstimos solicitados;
6. Recolheu a menos ICMS em decorrência de desconhecimento entre os valores do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, relativo ao mês de dezembro de 2003, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 10.216,17, acrescido da multa de 60%;
7. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado em documentos fiscais, nos meses de janeiro, março, abril, outubro e novembro de 2003, sendo exigido ICMS no valor de R\$1.975,91, acrescido da multa de 60%. Consta se referir a mercadorias adquiridas à Marlin Industrial.

O autuado, através de advogados legalmente constituídos, apresentou defesa (fls. 2.451 a 2.467 – vol.VII), transcrevendo, inicialmente, os termos das infrações. Registra que a defesa versará sobre os itens 01, 02, 03, 05, 06 e 07, sendo reconhecido e quitado o item 04 integralmente e, parcialmente, o item 07. Em preliminar, suscita a decadência do direito de constituição dos supostos créditos cujos fatos geradores ocorreram em 2003, até o dia 15 de julho do referido ano.

Destaca que fora intimado para pagamento do pretendido crédito em 15/08/2008 e que entre a referida intimação e a ocorrência dos fatos geradores anteriores a citada data consumou-se o interstício superior a 5 (cinco) anos, tendo ocorrido a decadência de qualquer crédito tributário relativo ao mencionado período, pautado no que dispõe o artigo 150, § 4º, do CTN, que transcreve. Afirma que o prazo decadencial começa a fluir a partir do fato gerador do imposto, e não a partir de 1º de janeiro

do exercício seguinte, como vem entendendo o Fisco Estadual. Também invoca o art. 173 do CTN, transcreve o art. 965 do Regulamento do ICMS-BA, e reproduz texto de decisão do Superior Tribunal de Justiça para defender a tese de que já houve a decadência do crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos até 15/07/2003. Cita o acórdão da Apelação Civil 15909-0/2006, d Tribunal de Justiça do Estado da Bahia.

No mérito, quanto ao item 01, referente ao “saldo credor de caixa”, sustenta que é inteiramente impertinente a cobrança, porque o roteiro de “auditoria da conta caixa” foi utilizado de forma dissociada da técnica e dos preceitos estabelecidos na IN 310/90, que reproduz.

Salienta que pelo texto da citada IN 310/90, em confronto com a leitura do Auto de Infração e dos anexos fornecidos pela autuante a auditoria impugnada não possui suporte técnico. Sustenta que a autuante apenas “pinçou valores” do seu Livro Razão, erigindo-os à condição de “saldos credores”, sem que qualquer aprofundamento investigatório regular fosse realizado.

Assevera que a autuante não observou a “definição do período”, destacando apenas lançamentos em determinadas datas, como se estes dias fossem períodos completos e dissociados das atividades fins do autuado, incompatível com a apuração mensal do ICMS, e que deveriam ser observados saldos de períodos anteriores, e contratos de créditos.

Ressalta que realizava saques de valores consideráveis e utilizava os recursos para pagamentos diversos, e com frequência, tais pagamentos eram feitos em valores parciais, de acordo com a necessidade dos fornecedores e com as possibilidades do caixa.

Frisa que a contabilidade, de acordo com a declaração anexada, ao invés de lançar os pagamentos parciais a cada evento, lançava equivocadamente os valores globais de cada operação, em uma só data (normalmente a do último pagamento), dando a impressão de que, naquele dia, houve pagamento sem disponibilidade de recurso. Diz que em ato contínuo os demais lançamentos eram realizados, até que novo saque fosse efetuado, quando o saldo de caixa era regularizado.

Afirma que somente a contabilidade continha erros ou lançamentos com impropriedades técnicas, com descumprimento de obrigação formal, obrigando a adoção de medidas mais profundas de fiscalização, o que diz não ocorreria.

Enfatiza que no livro Razão, os “saldos credores” ocorrem sempre em dias anteriores aos “suprimentos”, registrados como “saque reposição de caixa”. Sustenta que os “saldos credores” ocorrem em poucos dias de alguns meses e só permanecem no livro, em média, por seis dias.

Assevera que, levando-se em conta os fechamentos mensais, não existe qualquer período de apuração com saldo credor, porque o ICMS é apurado por período mensal, não havendo em que se falar em omissão de receita a ser tributada. Diz que parte das vendas realizadas foram destinadas a órgãos governamentais, através de concorrências públicas, sendo impossível a operacionalização sem a correspondente nota fiscal. Aduz que todas as entradas e saídas nos períodos se fizeram acompanhar de documentação fiscal.

Alega que o método adotado pela Fiscalização é ineficaz porque não observou que possuía, e ainda possui, contratos de créditos automáticos e rotativos com bancos, os quais permitiam suportar determinadas despesas, mesmo sem a existência de recursos próprios.

Registra que anexou extratos bancários com saldos devedores, que comprovam que utilizava recursos decorrentes de contratos de créditos para quitar seus compromissos, os quais poderão ser utilizados para revisão geral do lançamento, que comprovam a origem dos recursos utilizados, estando os saldos acobertados pelos mesmos valores. Para tanto pede revisão do levantamento por fiscal estranho ao feito, a fim de investigar se os valores dos contratos de crédito utilizados suportam os saldos apontados no Auto de Infração. Acrescenta que o revisor poderá confrontar as demais alegações com a escrituração contábil e os documentos da empresa, bem como apurar se

existem saldos mensais credores. Aduz que se coloca à disposição do revisor para o que for necessário.

Para defender a inconsistência da autuação atinente ao item 01, transcreve ementas relativas a vários Acórdãos de julgamentos prolatados por este CONSEF, a exemplo do Acórdão JF nº 10855/01, JF nº0267-03/02 e CJF nº0073-12/06, que se referem a saldo credor de caixa.

Com relação à infração 02, consigna que anexou cópias de consultas públicas realizadas em 2003 e 2004, que atestam o cuidado na aquisição das mercadorias e que nas épocas das efetivas operações os vendedores encontravam-se habilitados. Registra que apresenta conhecimentos de transportes que comprovam o regular trânsito das mercadorias. Diz que não se pode afirmar que utilizou créditos indevidos ou que existe segurança na informação obtida pela Fiscalização.

Argui a existência de “bis in idem”, já que algumas notas fiscais cujos créditos teriam sido indevidamente utilizados tiveram o lançamento dos pagamentos das mesmas aquisições utilizados para a presunção de “omissão de receita”. Pontua que, se por um lado, não há que se falar em “saldos credores de caixa”, por outro a “constatação contábil” relativa ao item 01 demonstra a regularidade dos créditos, assim como os itens, unidos, criam dupla exigência de ICMS sobre fatos geradores correspondentes às mesmas operações. Consigna que anexou demonstrativo das notas fiscais atingidas pelo “bis in idem”, assim como os correspondentes lançamentos contábeis.

Em referência à infração 03, diz que apenas o registro das Notas Fiscais nºs 291, 172.579 e 221.052, ainda não foram encontrados, mas providenciará pesquisar junto aos fornecedores se houve devolução das vendas ou outro motivo que justifique a ausência do registro. Solicita a posterior juntada de novos documentos. Pede a juntada do livro Registro de Entradas que comprova a regular escrituração das demais notas fiscais. Entende que a multa é improcedente.

Relativamente ao item 05, argumenta que a multa indicada não encontra respaldo legal. Afirma que não existe previsão que possa suportar a sanção pela falta de apresentação dos documentos bancários. Assinala que somente de forma voluntária, como o fez, ou mediante ordem judicial, o contribuinte, que se encontra protegido pelo sigilo bancário, deve apresentar seus documentos inerentes às suas operações com instituições financeiras. Diz que, por isso, a infração é improcedente.

Quanto ao item 06, sustenta que é improcedente, porque de acordo com o livro Registro de Apuração do ICMS e os DAEs, o saldo devedor do mês de dezembro de 2003 foi de R\$20.558,03; em janeiro/2004, o saldo devedor, recolhido, foi de R\$4.931,44; em fevereiro houve saldo credor de R\$3.761,79. Explica que a quitação do saldo devedor de dezembro/2003 se deu de forma parcelada, conforme discriminado: R\$5.139,50 (09/01/2004), R\$5.139,51 (12/02/04) e R\$10.279,02 (15/03/04). Informa que o erro de inserir no pagamento realizado em 15/03/2004 o mês de “fevereiro” já está sendo corrigido via “RE-DAE”, porque viu que houve saldo credor no referido período.

No que tange aos créditos relativos ao item 07, atinentes às Notas Fiscais nºs 000126 e 000139, de outubro e novembro de 2003, respectivamente, assegura que são legais. Diz que se trata de crédito presumido relativo à aquisição de produtos industrializados no Estado da Bahia, previsto no art. 3º do Decreto 7.341/98, que alterou o Decreto 4.316/95, sendo este último já modificado pelo Decreto 6.741/97. Sustenta que este item é parcialmente procedente.

Conclui pedindo pela improcedência dos itens impugnados. Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, com posterior juntada de novos documentos e pede revisão por fiscal estranho ao feito dos itens 01 e 02.

A autuante prestou informação fiscal (fls. 3.865 a 3.867) transcrevendo os termos das infrações. Discorre sobre as alegações defensivas. Diz que analisando os argumentos defensivos e os demonstrativos e demais documentos concluiu que à decadência arguída não pode prosperar, em face ao disposto no art. 965, I, do RICMS/BA.

Salienta que, quanto aos valores apurados nos registros contábeis do autuado, restou comprovado que foram efetuados pagamentos sem o competente recurso. Registra que buscou fazer um rastreamento na conta bancária também escriturada nos Livros Razão do autuado e constatou que as transferências foram efetuadas em datas diferentes dos efetivos pagamentos. Assevera que o que poderia provar as alegações de defesa é a documentação dos pagamentos e isso o autuado não o fez. Consigna que foram apresentados livros contábeis que para a fiscalização tem fé pública, uma vez que registram as operações e os atos praticados pelo autuado, nas datas neles identificadas. Diz que a legislação Federal estabelece os registros por dia e não por mês. Salienta que, da mesma forma que emite notas fiscais diariamente a cada operação e efetua pagamentos nas datas apuradas, o imposto incide naquele momento. Sustenta que ocorreu omissão de registro de vendas naquelas datas sem emissão do documento fiscal competente.

No que se refere à infração 02, consigna que consta às fls. 28 a 30 que as empresas estão irregulares junto ao Fisco, consequentemente, torna os documentos emitidos por tais empresas inidôneos, não podendo, o autuado, utilizar os créditos decorrentes das emissões dessas notas fiscais. Ressalta que o contribuinte não pode utilizar os créditos a partir das datas em que os fornecedores de suas mercadorias estiverem não habilitados.

Assevera que o autuado não comprovou o alegado quanto à Infração 03.

Quanto à obrigação acessória atinente à infração 05, diz que o autuado deixou de apresentar informações necessárias às confrontações que seriam feitas entre os contratos, os extratos e seus registros contábeis, no que se refere a empréstimos efetuados.

Afirma que o autuado não comprovou o pagamento do ICMS relativo ao mês de dezembro de 2003, apurado na infração 06.

Em relação à infração 07, frisa que o autuado adquiriu as mercadorias que foram revendidas pelo seu fornecedor a Marlin Industrial Ltda, Insc. Estadual nº 54.666.157. Observa que o art. 3º do Dec. 7.341/98 condiciona a utilização do crédito quando atendidas as exigências previstas em seu art. 1º, e que tais exigências não foram cumpridas.

Conclui opinando pela procedência do Auto de Infração.

Considerando que o autuado juntara cópias de extratos bancários, não examinados pela autuante na constância ação fiscal, em razão de não terem sido entregues pelo contribuinte, apesar de intimado para tal (fls. 24/25), alegando que estes “comprovam origem dos recursos utilizados, estando os saldos acobertados pelos mesmos valores,” o então Relator do presente processo ilustre Julgador Francisco Atanásio de Santana, que se encontrava naquela oportunidade compondo a 2ª Junta de Julgamento Fiscal converteu o processo em diligência à ASTEC/CONSEF (fl. 3.874), para que fossem adotadas as seguintes providências:

1 - à vista dos lançamentos na conta “Caixa” do livro “Razão”, às fls. 400 a 600 (exercício 2003), 1.191 a 1.411 (exercício 2004) e 2.002 a 2.195 (exercício 2005), a partir do dia 27/03/2003, excluísse dos débitos, os valores registrados a crédito, sendo que, a cada saldo credor diário apurado, se houvesse, não transportasse o seu montante para o dia seguinte, exceto nos casos em que se constatasse saldo devedor, que deveria ser adicionado a título de saldo inicial ao montante do débito da próxima data, sendo que havendo apuração de saldo credor, demonstrasse os seus valores diariamente, em outra planilha; 2 - verificasse nos extratos, às fls. 3.581 a 3.732, se havia saldo bancário positivo no mesmo dia que se apurou saldo credor no demonstrativo acima que possa ser deduzido dos referidos saldos. Feito esse cotejamento, remanescendo saldo credor, que elaborasse novo demonstrativo “Saldo Credor da Conta Caixa”, e apurasse o imposto correspondente da mesma forma que fez a autuante.

Após o cumprimento da diligência:

a) fizesse a entrega ao autuado, de cópias dos novos demonstrativos, se houvesse, mediante recibo, a ser juntado aos autos e de cópia deste pedido, reabrindo o prazo de defesa por 30 (trinta) dias para que o autuado pudesse se pronunciar, se quisesse.

Para atender ao pedido de diligência, a Coordenadora da ASTEC, com a anuência da ilustre Presidente do CONSEF encaminhou o PAF à INFAZ de origem, à fl. 3.875, para realização da diligência solicitada.

O processo foi encaminhado a Auditor Fiscal estranho ao feito para realizar a diligência solicitada, sendo que às fls. 3.877/3.878, o diligenciador consignou que o autuado apresentou uma escrita contábil devidamente organizada, possuindo estruturada em seu plano de contas, além da Conta Caixa, objeto da lide, possuindo contas de disponibilidades, que, reunidas no subgrupo Bancos C/ Movimento, estão correlacionadas às contas correntes do Banco do Brasil S/A, do Bradesco, do Banco Safra e da Caixa Econômica Federal, todas escrituradas, conforme se verifica às fls. 400 a 451, 1.191 a 1.254 e 2.002 a 2.055 do PAF, correspondentes aos exercícios 2003, 2004 e 2005. Salienta que os extratos bancários apresentados posteriormente relacionados às contas mantidas junto às mencionadas instituições, não trazem nenhuma informação nova capaz de modificar a condição de saldos credores apurados pela autuante.

Diz que os citados documentos, que revelam a movimentação bancária no dia a dia, apenas, demonstram que os lançamentos contábeis efetuados nas suas respectivas contas, uma a uma, os débitos, os créditos, assim como os correspondentes saldos refletem a situação real, compatível com toda a documentação apresentada posteriormente. Segundo o diligenciador, este fato dá total consistência aos valores levantados a título de saldos credores apurados na Conta Caixa, porque todas as contas, ao se apresentarem agrupadas formando o ativo e o passivo da empresa, através do mecanismo de débito e de crédito, estão devidamente, integradas entre si.

Assevera que, após exame dos extratos bancários apresentados posteriormente, fls. 3.468 a 3.732 dos autos, ficou constatado que os lançamentos contábeis efetuados nos livros Diário e Razão, referentes às contas, a eles relacionados, refletem a situação real de movimentação bancária apresentada, ratificando assim os dados apurados relativos aos estouros de caixa revelados na escrituração contábil do autuado. Assinala que tal irregularidade resultou no crédito tributário exigido neste item da autuação.

Conclui mantendo a infração.

O autuado cientificado sobre o resultado da diligência se manifestou, fls. 3.883 à 3.893, reiterando todos os termos da defesa, inclusive que todas as intimações e notificações referentes ao feito sejam encaminhadas aos advogados habilitados nos autos.

Afirma que os pedidos da Junta de Julgamento Fiscal não foram atendidos, porque não houve investigação ou análise documental, e as demonstrações não foram apresentadas.

Alega que o encaminhamento dos autos à INFAZ de origem sem a apreciação da Junta de Julgamento Fiscal caracteriza prejuízo para a defesa, aliado à posição do Auditor Fiscal designado.

Aduz que o Auditor Fiscal designado, não atendeu ao pleito do Julgador, limitando-se a dizer que os elementos apresentados pela defesa somente serviam para “confirmar o acerto da autuação”, numa demonstração de ausência de isenção, chegando a emitir “juízo de valor”. Por tal motivo destaca que as conclusões do Auditor Fiscal diligente não devem ser levadas em consideração.

Pede que os autos sejam encaminhados à ASTEC, ou outro Fiscal designado, para que seja atendida a diligência, fazendo as apurações e demonstrações pleiteadas. Reproduz as mesmas alegações defensivas já relatadas. Aduz que os extratos apresentados deveriam ser utilizados para uma efetiva revisão do lançamento. Ressalta que se a diligência tivesse sido efetivada, restaria comprovada a origem dos recursos utilizados. Protesta por revisão a ser feita por Auditor Fiscal estranho ao feito, a fim de investigar, principalmente, se os valores dos contratos de crédito efetivamente utilizados suportam os saldos apontados no Auto de Infração, além de verificar outros elementos, consoante já relatado. Transcreve em seu inteiro teor os mesmos Acórdãos e as mesmas ementas apresentadas na peça de defesa.

Sustenta que, ainda que fosse comprovado algum saldo credor de caixa, a autuação haveria que contemplar as normas vigentes para o segmento de informática, seu ramo de atividade fim, no que concerne a redução de base de cálculo em 58,825%, conforme art. 87, inciso V, do RICMS/97, a fim de que a carga tributária seja correspondente a 7%. Enfatiza que em casos semelhantes, analisando autuações decorrentes de “omissão de receita”, o CONSEF vem decidindo pela cobrança na exata proporção da natureza das mercadorias e das alíquotas cabíveis. Assevera que o mesmo tratamento deve acontecer, dentro dos mesmos princípios, com as operações sujeitas a redução de base de cálculo. Fundamenta sua tese citando os Acórdãos JJF nº 0059-03/04; JJF nº 0187-02/07, cujas ementas transcreve.

Conclui pedindo que os itens impugnados no Auto de Infração sejam julgados improcedentes. Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, por juntada de novos documentos e, com base nos documentos acostados aos autos, revisão fiscal atinente aos itens 01 e 02.

A autuante prestou informação fiscal (fls. 3.899/3.900), dizendo que o diligenciador anterior, signatário da informação à diligência, fls. 3.877/3.878, à luz dos dados constantes do PAF no que se refere aos extratos bancários, livros fiscais, dentre outros, não vislumbrou nada que pudesse beneficiar o contribuinte em seu pedido.

Observa que os registros contábeis são efetuados por profissional da área contábil habilitado, à vista de documentos e não podem ser modificados, nem pela Fiscalização nem pelo Contribuinte, senão perderia sua fé pública e de nada valeria, como é o caso do autuado, que a utiliza tais elementos para participar de licitações, inclusive junto ao Estado.

Aduz que os trabalhos de auditoria foram feitos utilizando dos meios legais da técnica de auditoria fiscal, para homologar os procedimentos demonstrados.

Esclarece que realizou novo confronto dos valores diários dos extratos bancários com as insuficiências constatadas na Conta Caixa, tendo verificado que nos dias em que o autuado foi apenado não havia provisão nas contas bancárias. Informa que a movimentação financeira do autuado é feita pelo caixa com transferência dos valores existentes nos bancos, como se fossem um caixa rotativo. Diz que o autuado recebe os valores dos bancos para efetuar os diversos pagamentos e que recebe no caixa os pagamentos efetuados por seus clientes, cujos valores são depositados nos bancos, exceto empréstimos. Presume que a irregularidade ocorre pela falta de registro dos valores recebidos no caixa e não depositados nas contas do autuado.

Conclui dizendo que os lançamentos retratam a real situação do autuado, por este motivo foi lavrado o Auto de Infração.

Considerando que o diligenciador que prestou a informação fiscal de fls. 3.899/3.900 não adotara as providências saneadoras do PAF, especificadas nos itens 1 e 2 do pedido de diligência, fls. 3.874/3.875, o então Relator Francisco Atanásio de Santana, que passara a compor a 5ª Junta de Julgamento Fiscal converteu o processo em diligência à ASTEC/CONSEF (fls.3.903/3.904), a fim de que fosse designado Auditor Fiscal estranho ao feito, para cumprir ao que fora solicitado no pedido de diligência mencionado.

Nos termos do Parecer ASTEC Nº 079/2011, fls. 3.906 a 3.909 dos autos, o Auditor Fiscal diligenciador João Vicente Costa Neto, esclareceu que ao iniciar o desenvolvimento dos trabalhos de diligência constatou que os elementos integrantes do PAF, no caso, demonstrativos, planilhas, documentos, etc., em que a autuante se baseou para constituir a autuação, relativamente à infração 01, são suficientes para que se pronunciasse quanto ao cumprimento da diligência solicitada.

Afirma que a metodologia utilizada pela autuante para elaboração do “Demonstrativo do Saldo Credor de Caixa” (fls. 13 a 16) se apresenta, no seu entendimento como um procedimento dissociado da técnica. Frisa que a autuante se limitou apenas a extrair informações de saldos credores da conta “1.1.1.1.01 – Caixa” integrante do Livro Razão do autuado, transpondo-o para o demonstrativo de

fls. 13 a 16, com isso entendendo ser suficiente para fundamentar a infração 01, caracterizada como omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa.

Registra que o Livro Razão do autuado é disposto por uma seqüência gráfica de “Fichas de Contas Contábil” seguindo a lógica de Plano de Contas no que preceitua a técnica contábil. Diz que observou, a título de exemplo, para o exercício de 2003 a seguinte seqüência: Termo de Abertura(fl.400), Conta – 1.1.1.1.01 – Caixa (fls. 401 – 428); Conta 1.1.1.2.01 – Banco do Brasil (fls. 428 – 434); Conta – 1.1.1.2. 02 – Bradesco (fls. 434 – 446); Conta – 1.1.1.2.03 – Banco Safra (fls. 446 – 448); Conta – 1.1.1.2.04 – Banco Bradesco (fl.448); Conta – 1.1.1.2.05 – Caixa Econômica (fls. 448 – 451). E assim por diante.

Manifesta o entendimento de que ao se desenvolver um roteiro de Auditoria de Caixa para uma empresa que possui Contabilidade, a exemplo do autuado, como se apresentam as documentações acostadas aos autos pela própria autuante, não se deve utilizar apenas a “Conta Caixa” e sim, todas as demais contas contábeis que se relacionam com movimentação de dinheiro no dia a dia da empresa, tipo “ Conta Banco” e “Conta Aplicação”. Observa que todas as contas (Caixa – 1.1.1.1.01, Banco – 1.1.1.1.02 e Aplicação – 1.1.1.1.03) são de uso do autuado e que foram observadas nos Livros Razões dos três exercícios fiscalizados, compondo o Grupo de Conta Contábil 1.1.1.1 Disponível.

Salienta que, em face do Roteiro de Auditoria de Caixa, da forma que ocorrera com o autuado, não se deve relacionar as movimentações, tão somente da Conta Caixa, como fez a autuante. Entende que deve se relacionar, também, as Contas Contábeis de Bancos e de Aplicações, assim como as contas de operações bancárias, no caso específico o Grupo de Conta Contábil 2.1.1, para o exercício 2003, as “Fichas Razões” constantes das fls. 500 à 505.

Discorre sobre a técnica a ser utilizada na realização de auditoria da Conta Caixa, citando alguns exemplos de procedimentos que devem ser adotados.

Assinala que no desenvolvimento do Roteiro de Auditoria de Caixa, quando se levanta um saldo credor de caixa, é tomado esse valor como suposta omissão de saída de mercadoria e aplicada a alíquota do imposto, tem-se o ICMS a recolher. Frisa que no momento seguinte se inicia o levantamento com saldo zero, porque a infração já fora regularizada com o lançamento do imposto. Afirma que, no caso específico do “Demonstrativo de Saldo Credor de Caixa” (fl. 13– 17), a autuante não considerou essa assertiva. Destaca que a solicitação do Relator foi feita nesse sentido, quando pediu para “verificar nos extratos, às fls. 3.581 a 3.732, se há saldo bancário positivo no mesmo dia que se apura saldo credor no demonstrativo acima que possa ser deduzido dos referidos saldos”.

Ressalta que deixou de executar a solicitação do Relator por não ter a segurança devida de que os saldos das Contas de Bancos da empresa são decorrentes das operações mercantis, já que não fora objeto do roteiro de auditoria realizado pela autuante. Salienta que depois dos exames realizados nos documentos trazidos aos autos, concluiu que, no presente caso, seria necessária a análise de todos os lançamentos a “débito” e a “crédito” nas referidas contas bancárias (Banco do Brasil, Banco Bradesco, Caixa Econômica Federal e Banco Safra) para se ter certeza dos saldos apresentados nos extratos bancários, já que a auditoria limitou-se a analisar apenas a Conta Caixa. Acrescenta que, de tudo que foi analisado, verifica-se que a empresa possui Contabilidade formalizada e registra suas movimentações financeiras tanto na Conta Caixa, quanto na Conta Banco. Ressalta que o lançamento de ofício foi realizado exclusivamente baseado em movimentações da Conta Caixa, sendo exigido o imposto por Saldo Credor apurado pela própria empresa no livro contábil “Ficha Razão”.

Manifesta o entendimento de que o tecnicamente correto seria desenvolver o Roteiro de Auditoria não tão somente na Conta Caixa, mas sim em todas as Contas Contábeis relacionadas às disponibilidades financeiras da empresa (Caixa e Bancos) para se afirmar com segurança o saldo de caixa da empresa. Entende, ainda, que desenvolver tal solicitação do Relator, significaria efetuar na



sua plenitude o Roteiro de Auditoria da Disponibilidade Financeira, que não é o escopo do seu trabalho como diligenciador.

O autuado, cientificado do Parecer ASTEC Nº 079/2011, apresentou manifestação, fls. 3.915 a 3.917, reiterando todos os termos de sua defesa e demais pronunciamentos. Transcreve trechos do parecer do diligenciador.

Sustenta que restou comprovada a eficácia de sua tese defensiva para o item 01, no sentido de que o roteiro de “auditoria da conta caixa” foi utilizado de forma dissociada da técnica e dos preceitos estabelecidos na IN 310/90, não sendo possível o saneamento dos vícios, conforme atestado pela ASTEC.

Conclui pedindo pela nulidade ou improcedência dos itens impugnados. Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente posterior juntada de novos documentos e, se necessário, revisão total do lançamento por fiscal estranho ao feito

A autuante tomou ciência do Parecer ASTEC Nº 079/2011 (fl. 3.920) e da manifestação do autuado, contudo, manteve-se silente.

Considerado instruído para julgamento pelo então Relator, Francisco Atanásio de Santana, que desta feita se encontrava compondo a 1ª JJF, na sessão de julgamento o feito foi convertido em diligência a INFAZ ATACADO (fl. 3.924), em razão de, na sustentação oral, o patrono do autuado haver requerido a realização de revisão total do lançamento da infração 01, por Auditor Fiscal estranho ao feito. No pedido de diligência o Relator chamou a atenção do diligenciador no sentido de que na revisão fiscal, além da Conta Caixa, deveriam ser verificadas as demais contas relacionadas às Disponibilidades da empresa, tais como, Caixa e Bancos, elaborando, se fosse o caso, novos demonstrativos.

A autuante cumpriu a diligência (fl. 3.925) consignando que refez a fiscalização da conta caixa, conforme demonstrativos anexados (fls. 3.926 a 4.058) quando ficou constatado saldo credor desta conta nos dias 25/03/2003 06 e 07/01, 22/04 a 24 e 26 /04,15/18 e 19/06, 12 a 14/07, 01 a 03,06,07, 13, e 15/11/2004, 03, 05, e 06 e 02/05/2005, totalizando omissão de receita no montante de R\$245.175,82 com ICMS no valor de R\$41.679,89.

Salientou que, paralelo ao movimento da conta caixa, cujo resumo consta à fl. 3.926, observou também que os bancos apresentaram saldos credores e devedores, efetivamente existentes, em decorrência de movimentação de transferências efetuadas para a conta caixa, com o título de suprimento dessa conta, de um banco para outro, assim como pagamentos e recebimentos efetuados através desses bancos, cujos extratos estão expressos através de registros efetuados nos livros Razão anexados, relativos aos exercícios de 2003, 2004 e 2005, fls. 428 a 451; 1.219 a 1.254; 2.029 a 2.055, respectivamente.

Quanto à utilização de documentos fiscais inidôneos, registra que o senhor Inspetor da INFAZ/Atacado solicitou e obteve da SEFAZ/SP, as comprovações de inaptidão das empresas Taxis Tecnologia Comércio e Serviço Ltda., Torf Comercial Importadora Exportadora Ltda. e HD Com Comercial Distribuidora Ltda., conforme documentos acostados às fls. 4.059 a 4.112.

O autuado se manifestou (fls.4.118 a 4.124) reiterando todos os termos de sua defesa e demais manifestações.

Reporta-se sobre a infração 01, observando que a diligência não foi atendida da forma solicitada pela JJF, bem como também solicitara, posto que não designado Fiscal estranho ao feito, tendo o trabalho sido realizado pela própria autuante, que, segundo diz, possui legítimo interesse moral e econômico na ação, não dispondo, por isso mesmo, da necessária isenção.

Aduz que, além disso, o "trabalho" realizado não suplanta os vícios apontados pela ASTEC, às fls.3907 a 3909, não tendo sido instado, sequer, a apresentar documentos para a sua efetivação.

Acrescenta que em sua manifestação anterior, já havia manifestado o interesse de ser instada a apresentar documentação complementar.

Conclui pedindo pela nulidade ou improcedência do Auto de Infração. Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente posterior juntada de novos documentos e, efetiva e isenta, revisão total do lançamento por fiscal estranho ao feito.

A autuante cientificada da manifestação do autuado se pronunciou ( fl.4.126) mantendo todos os termos e dados apresentados na informação fiscal de fls. 3.925 a 4.115.

Em razão de o Julgador/Relator Francisco Atanásio Santana ter sido transferido para a Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA, o processo mediante sorteio foi redistribuído para mim.

Submetido à análise e discussão em pauta suplementar o feito foi convertido em diligência por esta 1ª JF à ASTEC/CONSEF (fls. 4.130 a 4.132), a fim de que fosse designado Auditor Fiscal para que realizasse revisão fiscal quanto ao lançamento referente à infração 01, adotando as seguintes providências: 1. Verificasse se na revisão realizada pela autuante (fl. 3.925), na qual esta registrou que constatou a existência de saldo credor de caixa no período indicado, totalizando omissão de receita no montante de R\$245.175,82, com ICMS no valor de R\$41.679,89, conforme demonstrativos anexados de fls. 3.926 a 4.058, efetivamente, refletiam os dados existentes nos livros e documentos atinentes às Disponibilidades da empresa. Ou seja, se além do movimento da Conta Caixa reflete, também, todos os lançamentos a “débito” e a “crédito” nas contas bancárias utilizadas pelo contribuinte atinentes ao Banco do Brasil, Banco Bradesco, Caixa Econômica Federal e Banco Safra, elaborando, se fosse o caso, novos demonstrativos; 2. Caso fosse necessária a apresentação de documentos por parte do autuado para realização do trabalho revisional, deveria este ser intimado nesse sentido, conforme inclusive aduzido na manifestação.

O diligenciador da ASTEC/CONSEF emitiu o Parecer ASTEC Nº 059/2014 (fls.4.135 a 4.139), no qual, inicialmente, discorre sobre os passos seguidos na tramitação e instrução do presente processo até chegar a nova solicitação de diligência da 1ª JF.

Ressalta que ao iniciar o desenvolvimento dos trabalhos de diligência constatou que os elementos integrantes do presente processo, no caso, demonstrativos, planilhas, documentos, etc., em que a autuante se baseou para constituir a autuação da omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de saldo credor de caixa, inclusive as novas planilhas acostadas aos autos às fls. 3.926 a 4.058, são suficientes para sua manifestação quanto ao cumprimento da diligência solicitada.

Frisa que, conforme já destacado no Parecer ASTEC nº 079/2011, a metodologia utilizada pela autuante para elaboração do “Demonstrativo do Saldo Credor de Caixa”, fls. 13 à 16, alterado pelo demonstrativo de fls. 3.926 à 3.927 se apresenta, salvo melhor juízo, como um procedimento dissociado da técnica. Diz que a autuante se limitou apenas a extrair informações da conta “1.1.1.1.01-Caixa” integrante do Livro Razão do autuado, transpondo para o demonstrativo às fls.13 a 16, agora para o demonstrativo às fls. 3.926 a 3.927, com isso entendendo ser suficiente para fundamentar a infração 01, caracterizada como omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de saldo credor de caixa.

Salienta que, em relação ao novo demonstrativo, o levantamento evoluiu, pois a autuante apresenta através das Planilhas de fls. 3.928 a 4.058, como chegou aos saldos, porém não indica a que se refere nenhum dos valores apontados “mês a mês”, tanto a crédito, quanto a débito, de movimentação para chegar aos citados saldos, o que inviabiliza totalmente o trabalho de revisão do diligenciador no sentido de opinar quanto à procedência ou não dos valores apontados.

Assinala que, por certo, se poderia opinar sobre os saldos diários/mensais apontados nas Planilhas de fls. 3.928 a 4.058, como solicita o senhor Relator em seu pedido de diligência (fl. 4.132), conforme acima destacado, porém necessitaria que todos os valores apontados pela autuante fossem identificados, com a indicação do que se refere o lançamento a “débito” ou a “crédito”, inclusive com o destaque da página onde se poderia comprovar o lançamento, o que não é o caso.

Tece comentários sobre a solicitação contida na diligência e manifesta o entendimento de que, como já aventado no Parecer ASTEC nº 079/2011, significa efetuar na sua plenitude o Roteiro de Auditoria da Disponibilidade Financeira, que não é o escopo do seu trabalho.

Conclusivamente, diz que se verifica que a empresa possui Contabilidade formalizada e registra suas movimentações financeiras tanto na Conta Caixa, quanto na Conta Banco, conforme já explicitado no Parecer ASTEC nº 079/2011.

Salienta que o lançamento de ofício foi realizado exclusivamente baseado em movimentações da Conta Caixa, mantido o mesmo procedimento com os novos demonstrativos acostados às fls. 3.926 a 4.058 dos autos, através da informação fiscal emitida pela autuante à fl. 3.925, onde altera o valor do débito da infração 01 de R\$115.209,87 para o valor de R\$41.679,89 (fl. 3.925).

Manifesta o entendimento de que tecnicamente correto seria desenvolver o Roteiro de Auditoria não tão somente na Conta Caixa, mas sim em todas as Contas Contábeis relacionadas às disponibilidades financeiras da empresa, no caso, Caixa e Bancos, assim como as repercussões financeiras das operações de venda e compra de mercadorias – à vista ou a prazo - para se poder afirmar com segurança o saldo de caixa do autuado no período da ação fiscal, o que não foi observado pela Fiscalização.

Cientificado sobre o Parecer ASTEC Nº. 059/2014 (fls. 4.143/4.144) o autuado não se manifestou.

A autuante cientificada do Parecer ASTEC Nº. 059/2014 se pronunciou (fls. 4.146 a 4.148) consignando que na fiscalização quando da aplicação do roteiro de auditoria das disponibilidades observou, o que pode ser constatado nos lançamentos dos livros Razão e Diário, dos períodos fiscalizados acostados aos autos às fls. 400 a 946 (2003)/1.191 a 1.691(2004), 2.002 a 2.443 (2005), que o autuado trabalha utilizando a Conta Caixa como conta transitória para pagamento e recebimento de recursos. Ou seja, ao emitir cheques dos bancos esses são lançados a débito do Caixa e a crédito de Bancos, para que o pagamento seja efetuado através da primeira.

Diz que ficou constatado, também, que todos os bancos estão com saldos credores, nesses casos o autuado efetua pagamento de juros, portanto, nada podendo fazer, conforme demonstrativos acostados às fls. 3.926 a 4.058. Acrescenta que nesses demonstrativos reproduziu os lançamentos efetuados pelo próprio contribuinte em seus livros Razão de 2003 a 2005 (fls. 400 a 946 (2003)/1.191 a 1.691(2004), 2.002 a 2.443 (2005), nas datas neles indicadas onde, também, fez constar as folhas do livro Razão onde o contribuinte efetuou os lançamentos.

Ressalta que o próprio contribuinte confessa as irregularidades, quando diz às fls. 2.452 a 2.467, que *"a contabilidade continha lançamentos com impropriedades técnicas"*, sem contudo apresentar documentos e dados que elidissem essas impropriedades, afirmando ainda que *"os saldos credores ocorreram em dias anteriores aos suprimentos"*. Indaga como quitar despesas sem recursos.

Afirma que apenas com essas informações, do próprio contribuinte, ficam evidenciadas as irregularidades praticadas e apuradas pela Fiscalização, reforçando a autuação. Invoca e reproduz o art. 143 do RPAF/99.

Assevera que o dispositivo regulamentar do RICMS/BA corrobora com as disposições do Regulamento do Imposto de Renda, competente para legislar quanto aos registros contábeis, conforme o seu artigo 281, alínea "a", cujo teor transcreve.

Finaliza opinando pela procedência do Auto de Infração.

#### **VOTO**

Versa o Auto de Infração em exame sobre o cometimento de 07 infrações à legislação do ICMS dentre as quais o autuado reconheceu integralmente a infração 04 e, parcialmente, a infração 07. Impugnou totalmente as infrações 01, 02, 03, 05 e 06.

Inicialmente, cabe-me apreciar a preliminar de decadência do direito de lançamento do crédito tributário em relação aos fatos geradores ocorridos até o dia 15/07/2003, porque só fora intimado da autuação em 15/08/2008.

O entendimento prevalecente neste CONSEF - independentemente da decisão do Superior Tribunal de Justiça aduzida pelo impugnante - aponta no sentido de que consoante as disposições do inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional (CTN) e do artigo 107-B do Código Tributário Estadual (COTEB), o prazo decadencial para que a Fazenda Estadual possa constituir o crédito tributário é de cinco anos contado do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador do tributo, portanto, não prevalecendo a determinação do art. 150, § 4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação que, conforme visto, não é o caso do Estado da Bahia. Cabe ainda consignar que a Lei nº 3.956/81 (COTEB) também prevê, no seu artigo 107-A, inciso I, que *“O direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de 5 anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”*.

Por tal razão, a decadência do direito de constituição do crédito tributário referente aos fatos ocorridos nos meses do exercício de 2003, somente se operaria a partir do dia 31/12/2008. Como o Auto de Infração foi lavrado em 30/06/2008, e se reporta à fatos geradores ocorridos no exercício de 2003, tinha a Fazenda Pública prazo até 31/12/2008 para efetuar o referido lançamento.

Desse modo, não acolho a decadência arguida.

Em relação à Infração 01, que trata de lançamento de crédito tributário em decorrência de omissão de saídas de mercadorias, apurada através de saldo credor de caixa, saliento que, examinadas as peças que compõem o processo, verifica-se que à vista dos lançamentos/registros realizados pelo contribuinte na Conta Caixa do Livro Razão de sua contabilidade, às fls. 400 a 601, exercício de 2003, vol. II - 1.191 a 1.412, exercício de 2004, vol. III e IV, e 2.002 a 2.195, exercício de 2005, vol. VI, a autuante extraiu valores registrados a título de saldos credores apresentados no demonstrativo denominado de “ Saldo Credor da Conta Caixa,” às fls. 13 a 16, e a cada saldo e soma de saldo apurados em cada mês correspondente, aplicou a alíquota de 17% e lançou o crédito tributário fundado na mencionada imputação de omissão de saídas de mercadorias, apurada através de saldo credor de caixa.

Na defesa inicial o sujeito passivo rechaçou a imputação, sob a alegação de que o roteiro de “auditoria da conta caixa” foi utilizado de forma dissociada da técnica. Aduziu que possuía contratos de créditos automáticos e rotativos com bancos, que segundo o contribuinte “permitiam suportar determinadas despesas” mesmo sem recursos próprios. Trouxe aos autos cópias de extratos bancários, não apresentados na constância da fiscalização, solicitou revisão do trabalho fiscal para examinar à vista dos mencionados documentos se os valores dos contratos utilizados suportariam os saldos apontados.

Em sua informação fiscal a autuante asseverou que examinando os registros da Conta Banco, no Livro Razão constatou que os lançamentos contábeis foram efetivados em datas diferentes dos pagamentos e que as provas documentais de tais pagamentos não foram apresentadas pelo sujeito passivo.

Vale observar que, em decorrência das controvérsias existentes tanto na defesa inicial quanto nas manifestações posteriores do autuado e informação fiscal e pronunciamentos da autuante, o processo foi convertido em diligência em quatro oportunidades, sendo duas para que Auditor Fiscal estranho ao feito da INFAZ de origem revisasse o levantamento, consoante determinado pelo órgão julgador e duas para a Assessoria Técnica do CONSEF – ASTEC/CONSEF, também no sentido de que fosse feita uma revisão fiscal do levantamento.

Relevante esclarecer que, em face do não atendimento na sua integralidade das solicitações contidas nas diligências que foram realizadas pela INFAZ de origem, o processo foi encaminhado à

ASTEC/CONSEF, sendo que, na primeira diligência o Auditor Fiscal diligenciador da ASTEC/CONSEF emitiu o Parecer ASTEC N.ºs. 079/2011, no qual consignou que ao examinar os demonstrativos, as planilhas e os documentos trazidos aos autos constatou que a metodologia utilizada pela autuante para a elaboração do “Demonstrativo Saldo Credor de Caixa”, encontra-se dissociada da técnica. Informou que além da Conta Caixa, constam no Livro Razão da escrita contábil do contribuinte as contas “Bancos” e de “Aplicação” que se relacionam com movimentação de dinheiro.

Salientou que deixou de executar ao que fora solicitado na diligência, por não ter segurança de que os saldos das “Contas de Bancos” do autuado são decorrentes das operações mercantis do contribuinte, porque não fora objeto do roteiro de auditoria realizado pela autuante, aduzindo que para tanto seria necessário a análise de todos os lançamentos a “débito” e a “crédito” nas contas bancárias ((Banco do Brasil, Banco Bradesco, Caixa Econômica Federal e Banco Safra) para se ter certeza dos saldos apresentados nos extratos bancários, já que a auditoria limitou-se a analisar apenas a Conta Caixa. Acrescenta que de tudo que foi analisado, verificou que a empresa possui Contabilidade formalizada e registra suas movimentações financeiras tanto na Conta Caixa, quanto na Conta Banco. O lançamento de ofício foi efetuado exclusivamente baseado em movimentações da Conta Caixa, sendo exigido o imposto por Saldo Credor apurado pela própria empresa no livro contábil “Ficha Razão”.

Conclusivamente disse que no seu entendimento, tecnicamente, o correto seria desenvolver o Roteiro de Auditoria não tão somente na Conta Caixa, mas sim em todas as Contas Contábeis relacionadas às disponibilidades financeiras da empresa (Caixa e Bancos) para se afirmar com segurança o saldo de caixa da empresa. Manifestou o entendimento de que atender a do Relator significaria efetuar na sua plenitude o Roteiro de Auditoria da Disponibilidade Financeira, que não é o escopo do seu trabalho.

Já na segunda diligência, o Auditor Fiscal João Vicente Costa Neto emitiu o Parecer ASTEC N.º 054/2014, no qual consignou que, conforme já destacara no Parecer ASTEC n.º 079/2011, a metodologia utilizada pela autuante para elaboração do “Demonstrativo do Saldo Credor de Caixa”, fls. 13 à 16, alterado pelo demonstrativo de fls. 3.926 à 3.927 se apresenta, salvo melhor juízo, como um procedimento dissociado da técnica. Disse que a autuante se limitou apenas a extrair informações da conta “1.1.1.1.01-Caixa” integrante do Livro Razão do autuado, transpondo para o demonstrativo às fls. 13 a 16, e na revisão que realizou para o demonstrativo de fls. 3.926/ 3.927, com isso entendendo ser suficiente para fundamentar a infração 01, caracterizada como omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de saldo credor de caixa.

Salientou que, em relação ao novo demonstrativo, o levantamento evoluiu, pois a autuante apresenta através das Planilhas de fls. 3.928 a 4.058, como chegou aos saldos, porém não indica a que se refere nenhum dos valores apontados “mês a mês”, tanto a crédito, quanto a débito, de movimentação para chegar aos citados saldos, o que inviabiliza totalmente o trabalho de revisão do diligenciador no sentido de opinar quanto à procedência ou não dos valores apontados.

Assinalou que, por certo, se poderia opinar sobre os saldos diários/mensais apontados nas Planilhas de fls. 3.928 a 4.058, como solicita o senhor Relator em seu pedido de diligência (fl. 4.132), conforme acima destacado, porém necessitaria que todos os valores apontados pela autuante fossem identificados, com a indicação do que se refere o lançamento a “débito” ou a “crédito”, inclusive com o destaque da página onde se poderia comprovar o lançamento, o que não é o caso.

Ressaltou que o lançamento de ofício foi realizado exclusivamente baseado em movimentações da Conta Caixa, mantido o mesmo procedimento com os novos demonstrativos acostados às fls. 3.926 a 4.058 dos autos, através da informação fiscal emitida pela autuante à fl. 3.925, onde altera o valor do débito da infração 01 de R\$115.209,87 para o valor de R\$41.679,89 (fl. 3.925).

Manifestou o entendimento de que tecnicamente correto seria desenvolver o Roteiro de Auditoria não tão somente na Conta Caixa, mas sim em todas as Contas Contábeis relacionadas às

disponibilidades financeiras da empresa, no caso, Caixa e Bancos, assim como as repercussões financeiras das operações de venda e compra de mercadorias – à vista ou a prazo - para se poder afirmar com segurança o saldo de caixa do autuado no período da ação fiscal, o que não foi observado pela Fiscalização.

Efetivamente, a auditoria das contas do ativo tem por objetivo a verificação da regularidade dos lançamentos e dos documentos que dão suporte à escrita contábil, compreende o exame dos lançamentos contábeis, conciliação de contas, ajustes e outras providências pertinentes, a fim de observar se valores foram ocultados ou contabilizados incorretamente, com o propósito de esconder sua verdadeira origem.

Dentre essas auditorias encontra-se a auditoria específica de Caixa, que deve obedecer aos procedimentos previstos em roteiro de fiscalização próprio, a exemplo de: exame da documentação correspondente aos lançamentos de débitos e de créditos da Conta Caixa, por amostragem, ou em sua totalidade, a fim de detectar possíveis fraudes, quer de ordem documental, quer de ordem financeira; verificação das datas efetivas dos fatos contábeis e das datas dos respectivos registros; exame do comportamento do saldo da Conta Caixa; em função da conta bancos, da conta Mercadorias, das receitas, e das despesas diversas, e ainda em função das contas Duplicatas a receber e Duplicatas a pagar (ou equivalentes); elaboração de demonstrativo dos exames efetuados, refletindo os saldos inicial e final, os recebimentos e os pagamentos contabilizados, bem como as irregularidades porventura apuradas: identificação das irregularidades existentes, que podem manifestar-se através de “saldo credor de caixa”, suprimentos de caixa, lançamento intempestivo, pagamentos não contabilizados.

No presente caso, apesar do esforço do órgão julgador de Primeira Instância na busca da verdade material com a realização de quatro diligências revisionais, restou demonstrada pela ASTEC/CONSEF, nos termos dos Pareceres ASTEC N<sup>os</sup> 079/2011 e 059/2014, da lavra do Auditor Fiscal João Vicente Neto, a impossibilidade de realização de revisão fiscal para determinação do valor do crédito tributário porventura devido pelo contribuinte, o que implica na nulidade do procedimento fiscal, nos termos do artigo 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF/99, em decorrência de falta de certeza e liquidez quanto à existência ou não das omissões de saídas, pelo menos nos valores apurados.

Diante disso, este item da autuação é nulo.

Recomendo a autoridade competente que analise a possibilidade de repetição dos atos, a salvo de falhas, conforme manda o art. 21 do RPAF/99, observado o prazo decadencial para constituição do crédito tributário.

No que concerne à infração 02, o autuado foi acusado de ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a documentos fiscais falsos ou inidôneos, em decorrência de aquisições de mercadorias de empresas sediadas em outras Unidades da Federação não habilitadas.

Verifico que o impugnante juntou impressos de “consulta pública ao cadastro,” demonstrando que o contribuinte HD Com Comercial de Distribuidora Ltda., se encontrava habilitado no período objeto da autuação. Observo que a consulta feita pela autuante no dia 29/05/2008 informa que o citado contribuinte não estaria habilitado desde o dia 28/02/2003, entretanto, a consulta realizada pelo contribuinte no dia 20/12/2003 demonstra que esse mesmo emitente estava habilitado desde o dia 08/11/2002, o que denota que os comprovantes acostados aos autos não se apresentam seguros para provar que a HD Com Comercial de Distribuidora Ltda., emitente das notas fiscais que deram suporte à parte da autuação se encontrava irregular, e que por tal motivo os documentos fiscais estariam inidôneos. A existência de dúvida deve ser benéfica ao contribuinte.

Diante disso, cabe a exclusão dos valores exigidos na autuação atinentes às notas fiscais emitidas por HD Com Comercial de Distribuidora Ltda., no valor de R\$75.458,32.

Quanto às demais notas fiscais arroladas na autuação, os elementos acostados aos autos, especialmente as consultas feitas pela repartição fazendária junto à SEFAZ/SP, demonstram que,

efetivamente, os emitentes Taxis Tecnologia Comércio e Serviço Ltda., Torf Comercial Imp. Exp. Ltda., se encontravam na situação de inapetência à época de ocorrência dos fatos, sendo, portanto, correta a exigência fiscal no tocante a essas notas fiscais.

Assim sendo, este item da autuação é parcialmente subsistente no valor de R\$10.391,10, passando o demonstrativo de débito a ter a seguinte conformação:

Data de Ocorrência	ICMS devido (R\$)
31/01/2003	9.695,00
31/10/2003	95,22
30/11/2003	600,88
TOTAL	10.391,10

Relativamente à infração 03, o contribuinte foi acusado de ter dado entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Verifico que o sujeito passivo comprovou que as Notas Fiscais nº 377.777, 813.507, 824.846, 859.267, 613.012, 863.333 foram registradas em seu livro Registro de Entradas, consoante cópias acostadas às fls.3.822 a 3.844 dos autos, só não comprovando os registros das Notas Fiscais nº 291, 172.579, com data de ocorrência em 31/03/2003, com ICMS lançado no valor de R\$731,85, bem como o da Nota Fiscal nº 221.052, data de ocorrência 31/12/2004 com o imposto lançado na quantia de R\$338,40. Dessa forma a infração 03 fica reduzida de R\$3.444,16 para R\$1.070,25, sendo parcialmente subsistente.

No respeitante à infração 05, observo que se trata de imposição de multa no valor de R\$180,00, por descumprimento de obrigação acessória, decorrente do não atendimento a intimações de fls. 24 e 25, pela não apresentação de extratos bancários e contratos de empréstimos, que comprovariam origens de recursos contabilizados vinculados à Conta Caixa, à movimentação financeira, inclusive bancária. Fato este confirmado na defesa. Verifico que o sujeito passivo fora intimado por duas vezes, em 11/06/2008 e 20/06/2008 e não atendeu as intimações. Restou provado nos autos que a falta de apresentação de tais documentos, na constância da fiscalização, dificultou a conclusão da realização dos trabalhos atinentes ao cumprimento do roteiro de auditoria de caixa, tanto assim que o sujeito passivo apresentou os referidos documentos na defesa e o processo foi convertido em diligência para que fossem examinados tais documentos, vinculados ao mencionado roteiro de auditoria. O contribuinte não negou o cometimento desta infração, apenas alegou que não apresentou tais documentos por entender haver quebra de sigilo bancário, por isso não seria devida a aplicação da multa.

Por certo que a argumentação defensiva de quebra de sigilo bancário, por se tratar de aspecto que envolve a análise e declaração de inconstitucionalidade, foge à competência deste CONSEF, a teor do art. 167 do RPAF/BA.

É indubitável que no âmbito administrativo houve a infração. Fato reconhecido.

Diante disso, este item da autuação é procedente.

No que tange à infração 06, observo que diz respeito ao recolhimento a menos do ICMS em decorrência de desconhecimento entre os valores do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS. Constato que não procede a imputação, haja vista que restou comprovado pelo impugnante o recolhimento do imposto no prazo legal, conforme cópia do documento de arrecadação ( DAE) acostada aos autos. Infração insubsistente.

No que concerne à infração 07, a acusação fiscal é de que o sujeito passivo utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a imposto não destacado em documentos fiscais.

Verifico que o autuado reconheceu parcialmente este item da autuação no valor de R\$796,76, relativamente às Notas Fiscais nºs 07, 30, 42 e 24. Impugnou a exigência quanto ao crédito fiscal

glosado atinente às Notas Fiscais nºs 000126 e 000139, de outubro e novembro de 2003, respectivamente, assegurando que são legais.

Alega que se trata de crédito presumido relativo à aquisição de produtos industrializados no Estado da Bahia, previsto no art. 3º do Decreto 7.341/98, que alterou o Decreto 4.316/95, sendo este último já modificado pelo Decreto 6.741/97.

Vejo que na informação fiscal a autuante contesta a argumentação defensiva, dizendo que o contribuinte adquiriu mercadorias junto à empresa Marlin Industrial Ltda., sendo que o art. 3º do Decreto nº 7.341/98 condiciona a utilização do crédito fiscal quando atendida as exigências previstas no art. 1º da referida norma, condições estas não atendidas pelo autuado.

O referido Decreto nº 7.341/98 estabelece em seu art. 3º que: *Art. 3º O estabelecimento comercial que promover a saída interna de produtos resultantes da industrialização, com aplicação de componentes, partes e peças, desde que oriundos de estabelecimento industrial deste Estado que os tenha recebido com o tratamento previsto no art. 1º, lançará a crédito o montante equivalente a 5% (cinco por cento) do valor da operação.*

Examinando as notas fiscais objeto da impugnação, constato que o autuado, na condição de estabelecimento comercial, adquiriu microcomputadores de estabelecimento industrial localizado no Distrito Industrial de Ilhéus, portanto, atendendo as condições exigidas para utilização do crédito fiscal glosado.

Assim sendo, este item da autuação é parcialmente subsistente no valor de R\$796,76, conforme demonstrativo de fl. 17 dos autos.

Diante do exposto, a infração 01 é nula, as infrações 04 e 05 subsistentes, as infrações 02, 03 e 07 parcialmente subsistentes, e a infração 06 insubsistente.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologado o pagamento efetuado.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE**, o Auto de Infração nº 277829.0001/08-2, lavrado contra **MARLIN INFORMÁTICA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$11.187,86**, acrescido das multas de 60% sobre R\$796,76 e 100% sobre R\$10.391,10, previstas no art. 42, incisos VII, "a", IV, alínea "j", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor total de **R\$1.522,44**, previstas no art. 42, IX, XI e XX da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios na forma da Lei nº 9.837/05, cabendo homologação do pagamento efetuado.

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", item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de setembro de 2014.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR