

PROCESSO - A. I. N° 207150.0019/22-3
RECORRENTE - RENATA BOAMOND RODRIGUES
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0240-04/23-VD
ORIGEM - DAT NORTE / INFAZ CHAPADA DIAMANTINA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 19/09/2025

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJP Nº 0292-12/25-VD**

EMENTA: ICMS. EMPRESA OPTANTE PELO REGIME DO SIMPLES NACIONAL. **a)** FALTA DE RECOLHIMENTO; **b)** RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA INFORMAÇÃO DA RECEITA E/OU NA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA; Restou comprovado que os documentos juntados ao processo já tinham sido considerados na apuração do imposto recolhido a menos da infração 01, e parte dos documentos comprovam pagamento relativo a meses que não foi exigido imposto. Mantido a Decisão. Infrações 01 e 02 Procedentes; **c)** PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Não acolhido o argumento recursivo de ilegalidade do procedimento fiscal. Lançamento efetuado com base na declaração apresentada pelo próprio contribuinte (PGDAS), considerado o saldo devedor da conta Caixa. Não apresentados argumentos relacionados ao mérito da autuação. De ofício, corrigido o percentual da multa de 150% para 100%. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Auto de Infração **Procedente em Parte**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo com base no art. 169, I, “b” do RPAF/BA, contra a decisão da 4ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 26/12/2022, para exigir ICMS no valor de R\$ 592.371,80, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01 – 017.001.001: “Deixou de recolher o ICMS referente ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições, devido pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional. Conforme demonstrativos anexos, que ficam fazendo parte integrante deste lançamento” (2020/2021) - R\$ 93.593,79. Multa de 75%.

Infração 02 – 017.002.001: “Deixou de recolher o ICMS referente ao Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições, devido pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, implicando, desta forma, em não recolhimento de parte do ICMS, devido a erro na informação da receita e/ou de alíquota aplicada a menor. Conforme demonstrativos anexos, que ficam fazendo parte integrante deste lançamento” (2019 e 2021)- R\$ 11.182,97. Multa de 75%.

Infração 03 – 017.003.007: “Falta de recolhimento do ICMS em razão de saídas de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais, presumidas pela constatação de saldo credor de Caixa – **com dolo**. Conforme demonstrativos anexos, que ficam fazendo parte integrante deste lançamento” (2021) - R\$ 487.595,04. Multa de 150%.

Na decisão proferida (fls. 61 a 65) foi apreciado que:

O Auto de Infração em referência foi expedido em 26/12/2022, para exigir crédito tributário no montante de R\$ 592.371,80, mais multas, em decorrência das imputações devidamente indicadas no relatório que antecede o presente voto, relacionadas a contribuinte optante pelo regime do Simples Nacional.

Em sua peça defensiva o autuado alegou ilegalidade no presente lançamento e na própria ação fiscal, por se tratar, ao seu entender, de ato praticado por servidor incompetente para tal mister, originado de auditor fiscal em situação em que o Art. 42, inciso II do RPAF/BA é taxativo ao atribuir aos agentes de tributos estaduais a

constituição de créditos tributários decorrentes da fiscalização de mercadorias em trânsito, salientando, também, que a Lei estadual nº 11.470/09 introduziu alterações na Lei nº 8.210/2002, e os parágrafos 1º, 2º e 3º do art. 107 da Lei nº 3.956/81 (COTEB), passaram a vigorar com as atribuições pertinentes aos auditores fiscais, que, a estes é permitido a atribuição de constituir créditos fiscais, salvo na fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional, pugnando, assim, pela nulidade do Auto de Infração.

Da análise das peças e argumentos que integram os presentes autos vejo que não assiste razão ao autuado em seus argumentos.

Isto posto, ressalto que o lançamento em lide foi processado em 26/12/2022, por auditor fiscal integrante do Grupo Ocupacional Fisco e devidamente autorizado por autoridade fazendária competente, para realização da fiscalização, estando amparado por Ordem de Serviço específica para tal fim.

Assim é que, sob o ponto de vista da legalidade do procedimento fiscal, **focando a data da sua realização**, acima referida, vejo que a Lei nº 3.956/81 – Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB, em seu Art. 107, §§ 1º, 2º e 3º, davam suporte à realização do procedimento fiscal:

Art. 107. Compete à Secretaria da Fazenda a fiscalização e arrecadação dos tributos estaduais.

§ 1º A função fiscalizadora será exercida pelos Auditores Fiscais e pelos Agentes de Tributos Estaduais.

§ 2º Compete aos Auditores Fiscais a constituição de créditos tributários, salvo na fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e de empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional.

§ 3º Compete aos Agentes de Tributos Estaduais a constituição de créditos tributários decorrentes da fiscalização de mercadorias em trânsito e nos estabelecimentos de microempresas e empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional.

Da mesma forma, a Lei nº 8.210, de 22 de março de 2002, que reestruturou o Grupo Ocupacional Fisco da Secretaria da Fazenda, assim previa:

Art. 2º - O Grupo Ocupacional Fisco abrange as carreiras de Auditor Fiscal e de Agente de Tributos Estaduais.

Art. 4º - Integrarão a carreira de Agente de Tributos Estaduais 1.300 (um mil e trezentos) cargos de provimento efetivo, de mesmo nome, distribuídos em 8 (oito) classes.

Art. 7º - São atribuições dos titulares dos cargos de Agente de Tributos Estaduais:

I - arrecadar receitas estaduais;

II - planejar, coordenar e executar atividades de fiscalização de receitas estaduais, observado o Anexo II desta Lei;

III - constituir créditos tributários, limitando-se ao trânsito de mercadorias e à fiscalização de estabelecimentos de microempresas e de empresas de pequeno porte que sejam optantes pelo Simples Nacional;

Vejo também que a Procuradoria Geral do Estado, a respeito desta questão, se pronunciou em 10 de março de 2021 através do Despacho PGE/RDF 00028077379 relacionado ao PROCESSO SEI: 013.1308.2021.0008266-93, que teve como objeto a ADI 4233 - Reestruturação das Carreiras do Fisco Baiano, tendo a SEFAZ como órgão interessado, prestou a seguinte orientação jurídica, ao responder questionamento formulado pela Administração da SEFAZ:

“A partir de que data os ATE estarão impedidos de promover lançamento tributário?

A eficácia das decisões proferidas em controle concentrado de constitucionalidade (como é o caso da ADI) ocorre a partir da publicação da ata de julgamento, independente da publicação do acórdão ou intimação pessoal do Governador do Estado. Ademais, consoante se extrai do artigo 28 da Lei 9.868/99, a decisão em ADI - inclusive para fins de interpretação conforme a Constituição -, tem eficácia geral (erga omnes) e efeito vinculante à Administração estadual. Até a presente data, não houve publicação da ata mas, em regra, essa movimentação processual não tende a demorar. **A partir dessa data - e até que venha qualquer tipo de esclarecimento ou modulação temporal por força dos embargos de declaração - os atuais ATEs perdem a atribuição de promover lançamento tributário”.**

Portanto, à luz da orientação jurídica acima reproduzida, é que, só a partir da data da publicação da ata de julgamento da ADI 4233, que até 10 de março de 2021 ainda não tinha ocorrido, as atribuições dos agentes de tributos estaduais para promover lançamento tributária estavam mantidas na forma acima delineada pela Lei nº 8.210/2002 e pelo próprio COTEB.

Portanto, a lavratura do presente auto de infração, ocorrida em 26/12/2022, obedece aos requisitos previstos em lei, especificamente ao disposto pelo art. 6º, I, “a” da Lei nº 8.210/02, não estando maculado por vício de

forma, como acusa o autuado.

Isto posto, não acolho o pedido de nulidade do Auto de Infração suscitado pelo autuado, vez que o lançamento tributário ocorreu em 26/12/2022 época em que os ATE não mais possuíam competência legal para promover lançamento tributário em qualquer circunstância.

Quanto ao pedido no sentido de que todas as intimações relacionadas ao presente feito sejam dirigidas exclusivamente aos Patronos indicados, cujo endereço consta no rodapé da peça defensiva, em razão da celeridade processual, observo que as intimações atinentes a processos administrativos fiscais atendem ao previsto pelo Art. 108 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, entretanto, nada obsta que a solicitação formulada pelo autuado possa ser também atendida.

Em conclusão, e considerando que não foram encontradas irregularidades no preparo do processo e os princípios processuais foram preservados, e considerando também que não foram carreados aos autos argumentos relacionados ao mérito da autuação, concluo votando pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.

No Recurso Voluntário interposto, por intermédio da advogada Jessica da Silva Cordeiro OAB/BA 52.763 (fls. 75 a 82), inicialmente foi requerido que todas as intimações relacionadas ao processo sejam dirigidas exclusivamente aos Patronos indicados, conforme endereço indicado no rodapé.

Em seguida discorreu sobre o julgamento que julgou procedente o Auto de Infração, que entende deva ser reformado conforme fundamentos que passou a expor.

Com relação as infrações 1 e 2, alega que não procede a acusação de que não efetuou o recolhimento do ICMS conforme PGDAS e DASN referente ao período de 2019 a 2021 (Doc. 01).

Quanto a infração 3, argumenta que a exigência fiscal não procede, por entender que o saldo credor de caixa é uma situação irregular que se reflete na escrita contábil, decorrente de pagamento com recursos provenientes de receitas omitidas efetuando pagamentos sem contrabilizar a entrada de dinheiro na conta Caixa o que resulta em saldo credor.

Ressalta que o autuante lançou imposto decorrente de saldo credor de caixa sem ter feito uma análise da totalidade dos registros no Livro Caixa e a movimentação financeira, inclusive bancária.

Argumenta que o roteiro de auditoria deveria envolver não somente a conta Caixa, mas sim todas as contas relacionadas as disponibilidades financeiras da empresa (Caixa e Banco), com repercussões financeiras das operações de compra e venda de mercadorias à vista ou a prazo, para confirmar o saldo de caixa do período, o que não foi feito pela fiscalização.

Discorre sobre a escrita contábil onde se insere a conta Caixa, procedimentos fiscalizatórios compras e vendas de mercadorias à vista e a prazo, pagamentos e recebimentos de duplicatas, vendas à vista e a prazo, tudo isso para se apurar irregularidade na movimentação financeira a exemplo de saldo credor de caixa, para se determinar o valor do crédito tributário devido.

Conclui afirmando que como isso não foi feito, implica em nulidade do procedimento fiscal nos termos do art. 18, IV, “a” do RPAF/BA, em decorrência da falta de certeza e liquidez quanto à existência ou não da omissão de saída, quanto aos valores apurados.

Transcreveu diversas ementas de Acórdãos de julgados pelo CONSEF/BA pertinentes a apuração de saldo credor de caixa, julgados nulos (CJFs nºs 0220-12/14, 0310-12/15, 0117-12/20-VD, JJFs nºs 0205-01/14, 0230-03/14, 0014-03/17 e 0271-04/23-VD).

Requer que seja decretado a nulidade do Auto de Infração e se assim não entender, que seja julgado improcedente, reiterando que as intimações sejam dirigidas aos patronos da autuada, nos termos do art. 272, § 5º do CTN.

O Conselheiro Henrique Silva de Oliveira submeteu o processo a pauta suplementar de 28/08/24 (fl. 162/163) e foi aprovada a diligência no sentido de que o autuante analisasse os documentos juntados às fls. 84 a 154, confrontasse com os demonstrativos correlativos às infrações e caso não tenham sido considerados na apuração dos valores exigidos, refizesse os demonstrativos originais.

O autuante prestou informação fiscal à fl. 167, esclarecendo que os documentos juntados às fls:

- i) 84/85 se refere a PGDAS retificadora do mês 12/2019, majora o ICMS devido, e foi transmitida em 03/07/2023, após a lavratura do Auto de Infração;
- ii) 86/87 se refere aos valores da PGDAS, relativo ao recolhimento de todos os tributos (Simples Nacional), inclusive o ICMS devido, e não comprova a arrecadação.
- iii) 94/95 se refere a recolhimento efetuado em 03/08/2023, após a lavratura do Auto de Infração, tendo como mês de referência 12/2020 que não teve valor lançado neste mês;
- iv) Todos os demais documentos juntados com o recurso foram considerados no lançamento.

A Patronese do estabelecimento autuado foi cientificada do resultado da diligência fiscal (fl. 171), tendo a mesma peticionado comunicação de mudança de endereço (fl. 171-A).

O estabelecimento autuado foi também cientificada do resultado da diligência fiscal (fl. 173).

Não tendo se manifestado no prazo concedido de 20 (vinte) dias, o processo foi redistribuído para esse relator, tendo em vista o afastamento da 2ª CJF do Cons. Henrique Silva e Dias.

O conselheiro João Vicente Costa Neto declarou impedimento no julgamento devido ter participado da decisão de Primeira Instância, sendo substituído pelo suplente Luís Roberto de Sousa Gouvea.

VOTO

O Auto de Infração acusa falta de recolhimento do ICMS referente ao Simples Nacional (infração 1), não recolhimento de parte do ICMS, devido a erro na informação da receita e/ou de alíquota aplicada a menor (infração 2) e falta de recolhimento do ICMS em razão de saídas de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais, presumidas pela constatação de saldo credor de Caixa – **com dolo** (infração 3).

NULIDADE. O recorrente suscitou a nulidade do lançamento sob o argumento de que o procedimento fiscal aplicado na apuração da infração 3 (saldo credor de caixa) não se coaduna com o roteiros de auditoria para esta finalidade o que conduz a sua incerteza e liquidez.

Pela análise dos elementos contidos no processo, no que se refere ao procedimento aplicado na apuração dos valores exigidos a título de saldo credor de caixa constato que os demonstrativos elaborados pela fiscalização indicam:

- FL. 09 – RECEITAS ORIUNDAS DE DOCUMENTOS FISCAIS. Foi indicado o total das receitas mensais no exercício de 2021 decorrentes de NFe e NFCe totalizando no exercício;
- FL. 07 – DEMONSTRATIVO ANALÍTICOS DOS RECEBIMENTOS. Foi relacionado o total de recebimentos mensais (2021) relativo a vendas de mercadorias.
- FL. 08 – DEMONSTRATIVO ANALÍTICOS DE PAGAMENTOS. Foi relacionado o montante de pagamentos mensais relativos a compras de mercadorias.
- FL. 06 – DEMONSTRATIVO DE CAIXAS/BANCOS CONCILIADAS. Foi indicado o saldo inicial da conta caixa (final do exercício anterior), adicionado os valores dos recebimentos e deduzido os valores dos pagamentos mensais. Do saldo mensal apurado foi aplicado o índice de proporcionalidade entre as entradas tributadas e não tributadas (0,4736%) e sobre a base de cálculo presumida de omissão de saídas foi aplicado a alíquota interna do ICMS (18%), que resultou nos valores exigidos.

Pelo exposto, constato que o procedimento fiscal levou em consideração o saldo inicial da conta caixa, adiconou recebimentos e deduziu pagamentos, o que resultou em saldo credores mensais, que serviu de base de cálculo para a exigência do ICMS em conformidade com o disposto no art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/1996.

Entendo que a consolidação de dados coletados relativo a documentos registrados pela empresa, feito pela fiscalização denota a existência de saldo credor do caixa e possibilitou ao estabelecimento autuado exercer o contraditório, indicando erros nos demonstrativos ou

apresentar outras provas, a exemplo de receitas não consideradas para proporcionar o saneamento do processo.

Dessa forma, não ficou provado a falta de certeza e liquidez do lançamento invocado pelo recorrente (art. 18, IV, “a” do RPAF/BA). Não acolhida a nulidade suscitada.

Quanto a materialização dos saldos credores, será apreciado nas razões de mérito.

MÉRITO. A infração 1 acusa falta de recolhimento e a infração 2, recolhimento a menor do ICMS apurado pelo regime unificado de arrecadação de tributos (Simples Nacional).

Julgadas procedentes pela 4ª JF, o recorrente juntou documentos às fls. 84 a 154 (Doc. 01) e alegou que efetuou o recolhimento dos valores que foram exigidos, conforme cópias dos PGDAS e DASN do período de 2019 a 2021

Em atendimento a diligência determinada por esta CJF, o autuante afirmou que se refere a:

- i) PGDAS retificadora transmitida após a lavratura do Auto de Infração;
- ii) PGDAS, com recolhimento de tributos (Simples Nacional), que não comprova a arrecadação;
- iii) recolhimento efetuado após a lavratura do Auto de Infração, e
- iv) documentos que foram considerados no lançamento.

O estabelecimento autuado e a representante legal foram cientificados do resultado da diligência fiscal (fls. 171 a 173) e não se manifestaram no prazo legal concedido.

Observe que estas infrações tem como suporte os demonstrativos de fls. 10, 11 e 12, relativo aos exercícios de 2019 a 2021, cujos valores foram transportados para os demonstrativos de débitos.

Na impugnação inicial (fls. 17 a 22) não foi apresentado qualquer prova, tendo sido alegado apenas nulidade do lançamento, que não foi acolhido no julgamento em primeira instância do CONSEF.

Os documentos apresentados serão analisados conjuntamente em relação as infrações 01 e 02.

Pela análise dos elementos contidos no processo constato que os documentos juntados ao recurso se referem à, conforme fls:

- 84/85 - PGDAS retificadora do mês 12/2019, transmitida em 03/07/2023, indica valor do ICMS de R\$ 6.569,67, mas não foi apresentado comprovante de recolhimento.

O Auto de Infração de infração foi lavrado em 26/12/2022, ou seja, a PGDAS retificadora foi apresentado após a efetivação do lançamento e não serve como prova.

Para este mês o demonstrativo original indica valor do ICMS de R\$ 6.166,40, recolhido R\$ 3.604,50 e exigido a diferença de R\$ 2.561,90;

- 86/87 – Relação de recolhimentos do Simples Nacional (SN) – período 07/2020 a 12/2020.
- 88 – Comprovantes de recolhimentos do SN – período 03/2021 **todos tributos (PIS, COFINS, IR, CSLL e INSS)** totalizando R\$ 3.399,34.

No demonstrativo de fl. 12, foi apurado no PGDAS valor de ICMS totalizando R\$ 6.750,61 e deduzido o valor recolhido de R\$ 3.375,31 do ICMS, conforme DASN de fl. 148 de recolhimento com atraso em 20/07/2021 com valor de todos os tributos de R\$ 10.975,57.

- 102 - recolhimento efetuado em 03/08/2023 (R\$ 3.496,68) após a lavratura do Auto de Infração; em 30/07/2021 (R\$ 5.187,66 – fl. 97 e 102); em 21/01/21 (R\$ 7.314,60 – fl. 99); fl. 100 - valor total relativo ao período **12/2020**.

No demonstrativo de fl. 12, foram considerados os recolhimentos e não teve valor lançado neste mês;

No que se refere aos demais documentos juntados com o recurso às fls. 103 a 154, o autuante afirmou na informação fiscal em atendimento a diligência que foram considerados no lançamento.

Observe que a empresa juntou de forma aleatória diversos documentos, como relação de arrecadação do Simples Nacional, PGDAS, DASN, sem indicar de forma objetiva a comprovação dos pagamentos em relação aos valores exigidos conforme indicado nos demonstrativos de fls. 10 a 12, relativo a infração 1 (falta de recolhimento) e 2 (recolhimento a menos).

Assim sendo, reproduzo os demonstrativos elaborados pela fiscalização e indico os valores relativos a documentação apresentada no recurso interposto.

MÊS	ICMS PGDAS	RECOLHIDO	DIFERENÇA	Fl.	ICMS PGDAS	Observações	Pago
ago/19	2.256,47	8.115,20	-5.858,73	104	363,19	Considerado na autuação	dez/20
				106	363,28	Considerado na autuação	nov/20
				108	363,20	Considerado na autuação	out/20
				112	303,00	Considerado na autuação	set/20
				114	359,75	Considerado na autuação	jul/20
					1.752,42		Não exigido
set/19	3.019,62	-	-2.839,11				
out/19	4.279,10	1.832,24	-392,25	152	915,42	Considerado na autuação	fev/21
nov/19	5.757,45	4.597,88	767,32	134	920,6	Considerado na autuação	ago/21
				138	920,02	Considerado na autuação	jul/21
				140	919,50	Considerado na autuação	jun/21
				142	919,06	Considerado na autuação	mai/21
				146	918,7	Considerado na autuação	abr/21
					4.597,88		
dez/19	6.166,40	3.604,50	2.561,90	121	924,81	Considerado na autuação	out/21
TOTAIS	21.479,04	18.149,82	3.329,22				
MÊS	ICMS PGDAS	RECOLHIDO	DIFERENÇA				
jan-20	6.594,15	-	6.594,15				Não exigido
fev-20	7.436,32	-	7.436,32				Não exigido
mar-20	7.100,44	-	7.100,44				Não exigido
abr-20	6.486,01	-	6.486,01				Não exigido
mai-20	7.493,67	-	7.493,67				Não exigido
jun-20	7.479,92	-	7.479,92				Não exigido
jul-20	7.520,46	-	7.520,46				Não exigido
ago-20	7.726,14	-	7.726,14				Não exigido
set-20	7.108,71	-	7.108,71				Não exigido
out-20	8.966,79	-	8.966,79				Não exigido
nov-20	10.022,48	-	10.022,48				
dez-20	12.502,26	12.502,26	-				Não exigido
TOTAIS	96.437,35	12.502,26	83.935,09				
MÊS	ICMS PGDAS	RECOLHIDO	DIFERENÇA				
jan/21	6.941,18	6.580,03	361,15	154	6.580,03	Considerado na autuação	
fev/21	6.047,55	5.722,41	325,14	150	5.722,41	Considerado na autuação	
mar/21	6.750,61	3.375,31	3.375,30	148	3.375,31	Considerado na autuação	
abr/21	7.457,24		7.457,24				Não exigido
mai/21	7.097,94	3.548,97	3.548,97	144	3.548,97	Considerado na autuação	
jun/21	2.201,46		2.201,46				Não exigido
jul/21	4.417,89	243,19	4.174,70	136	243,19	Considerado na autuação	
ago/21	6.074,21	6.074,21	-	130	6.074,21	Considerado na autuação	Não exigido
set/21	6.245,39	6.245,39	-	127	6.245,39	Considerado na autuação	Não exigido
out/21	6.795,62	6.795,62	-	123	6.795,62	Considerado na autuação	Não exigido
nov/21	6.235,39	6.235,39	-	118	6.235,39	Considerado na autuação	Não exigido
dez/21	7.148,69	7.148,69	-	116	7.148,69	Considerado na autuação	Não exigido
TOTAIS	73.413,17	51.969,21	21.443,96				

Pelo exposto, restou comprovado que todos os documentos juntados com o Recurso Voluntário (Doc. 01 – fls. 83 a 154) foram considerados na apuração dos valores exigidos na infração 1 (falta de recolhimento do ICMS/Simples Nacional) e infração 2 (recolhimento a menos/Simples Nacional), como afirmado pelo autuante em atendimento a diligência fiscal determinado por esta 2ª CJF, cujo resultado foi dado ciência ao recorrente que não se manifestou.

Portanto, fica mantida a decisão pela procedência das infrações 1 e 2.

No que se refere a infração 3, que acusa falta de recolhimento do ICMS em decorrência de apuração de saldo credor de caixa, observe que na impugnação inicial não foi apresentado razões de mérito.

No Recurso Voluntário interposto, de modo geral, foi alegado que o saldo credor de caixa tem como base a escrita contábil e a fiscalização não fez análise da totalidade dos registros no Livro Caixa e a movimentação financeira, inclusive bancária. Solicitou que fosse decretada a nulidade do procedimento fiscal nos termos do art. 18, IV, “a” do RPAF/BA, em decorrência da falta de certeza e liquidez quanto à existência ou não da omissão de saída, relativo aos valores apurados.

Conforme apreciado no início do voto, foi rejeitada a nulidade suscitada.

Embora não tenha apresentado razões de mérito, o recorrente indicou diversos julgados pelo CONSEF (primeira e segunda instância) de infrações similares julgadas nulas.

Neste contexto, observo que no caso desse processo os valores exigidos a título de saldo credor de caixa tem como suporte os demonstrativos elaborados pela fiscalização que foi indicado:

- FL. 09 – RECEITAS ORIUNDAS DE DOCUMENTOS FISCAIS. Receitas mensais no exercício de 2021 decorrentes de NFe e NFce totalizado no exercício;
- FL. 07 – DEMONSTRATIVO ANALÍTICOS DOS RECEBIMENTOS. Total de recebimentos mensais (2021) relativo a vendas de mercadorias
- FL. 08 – DEMONSTRATIVO ANALÍTICOS DE PAGAMENTOS. Montante de pagamentos mensais relativos a compras de mercadorias.
- FL. 06 – DEMONSTRATIVO DE CAIXAS/BANCOS CONCILIADAS. Indicado o saldo inicial da conta caixa (final do exercício anterior), adicionado os valores dos recebimentos e deduzido os valores dos pagamentos mensais. Do saldo mensal apurado foi aplicado o índice de proporcionalidade entre as entradas tributadas e não tributadas (0,4736%) e sobre a base de cálculo presumida de omissão de saídas foi aplicado a alíquota interna do ICMS (18%), que resultou nos valores exigidos.

Tomando por exemplo os valores apurados nos meses:

- **JANEIRO/2021:** Saldo anterior de 31/12/2020 = R\$ 602.009,71 + recebimentos de R\$ 210.903,19 e deduzido pagamentos de R\$ 412.771,56 resultou em SALDO DEVEDOR de R\$ 400.141,34.
- **FEVEREIRO/2021:** Saldo anterior = R\$ 400.141,34 + recebimentos de R\$ 181.035,47 e deduzido pagamentos de R\$ 492.973,64 resultou em SALDO DEVEDOR de R\$ 88.203,17.
- **MARÇO/2021:** Saldo anterior = R\$ 88.203,17 + recebimentos de R\$ 182.506,93 e deduzido pagamentos de R\$ 788.805,63 resultou em SALDO CREDOR de R\$ 518.095,53. Sobre esse valor foi aplicado a proporcionalidade de saídas tributadas de 47,36% que resultou em base de cálculo de R\$ 245.388,43 x 18% que resultou em valor exigido de R\$ 44.169,92.

No exercício de 2021, o demonstrativo de fl. 07 indicado total de:

RECEBIMENTOS - R\$ 2.514.635,55

PAGAMENTOS - R\$ 8.835.940,56

Como se trata de exigência de ICMS em decorrência de presunção relativa (art. 4º, § 4º, I da Lei nº 7.014/1996) estabelece:

Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:

I - saldo credor de caixa;

Na situação presente, foi aplicado o roteiro de auditoria de caixa que tem natureza de conta devedora, logo afere as disponibilidades financeiras da empresa, tomando como base o saldo inicial, adicionando as entradas de recursos financeiros que deram ingresso no estabelecimento e deduzindo os valores que deram saída do estabelecimento.

Apurado saldo credor do caixa, é exigido o ICMS correspondente por presunção legal (art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96) de que o valor do saldo credor apurado representam receitas não contabilizadas, e se tratando de presunção relativa, inverte-se o ônus da prova, facultando ao contribuinte comprovar a improcedência da presunção.

No caso concreto, a fiscalização elaborou os demonstrativos com base na documentação fiscal apresentada pelo contribuinte, o que possibilitou indicar inconsistências relativas ao saldo inicial da conta caixa e dos recebimentos **declarados** pelo próprio contribuinte no Programa Gerador do

Documento de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório (PGDAS) levantados pela fiscalização e indicado nos demonstrativos que deram suporte a autuação (grifo nosso).

Ressalte-se que diante da apuração de recebimentos declarados no valor R\$ 2.514.635,55, a fiscalização identificou pagamentos no montante de R\$ 8.835.940,56 no exercício fiscalizado (2021) apenas das compras efetivadas no exercício, sem computar despesas de contribuições previdenciárias (INSS), PIS, COFINS, despesas de salários, retiradas de sócios (pro-labore) além de outras despesas inerentes a atividade mercantil, que se consideradas, certamente implicaria em apuração de saldo credor da conta caixa acima da base de cálculo que foi apurada pela fiscalização.

Observo que as receitas declaradas no PGDAS pelo contribuinte (R\$ 2.514.635,55) acrescido do saldo devedor da conta Caixa do exercício anterior (R\$ 602.009,71) corresponde aproximadamente a um terço do montante empregado no pagamento das mercadorias adquiridas no exercício (R\$ 8.835.940,56) e o recorrente não apresentou qualquer prova de que os valores coletados pela fiscalização continham inconsistências para desconstituir tamanha discrepância.

Em conclusão, embora não tenha sido apresentado razões de mérito em relação a infração 03, não acato o pedido de decretação de nulidade e em se tratando de exigência do ICMS mediante presunção relativa (art. 4º, § 4º, I da Lei nº 7.014/1996), é facultado ao acusado apresentar provas capazes de desconstituir o lançamento, fato que não ocorreu neste processo.

No que se refere a multa aplicada com percentual de 150%, observo que a fiscalização tipificou a multa com base no art. 44, I e § 1º da Lei Federal nº 9.430/1996 por incorrer em “dolo”, que se caracteriza quando o sujeito passivo pratica o ato ilícito com intenção deliberada.

Embora o estabelecimento autuado não tenha contestado o percentual da multa, entendo que os elementos contidos no processo não descreve uma conduta deliberada do contribuinte em praticar um ato ilícito. Neste caso o art. 42, III, “a” da Lei nº 7.014/1996 estabelece:

III - 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, apurando-se a ocorrência de:

a) saldo credor de caixa;

Assim sendo, aplicando de forma subsidiária (art. 180 do RPAF/BA) tendo a fiscalização proposto aplicação de penalidade desproporcional a irregularidade constatada na constituição do crédito tributário, de ofício nos termos do art. 142 do CTN (Lei nº 5.172/1996) efetuo a correção da multa aplicada para o percentual de 100% prevista no art. 42, III, “a” da Lei nº 7.014/1996.

Mantida a decisão pela procedência da infração 3, com a correção da multa de 150% para 100%.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, modifico a Decisão pela Procedência Parcial do Auto de Infração com correção da multa de 150% para 100% da infração 03.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e, de ofício, modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207150.0019/22-3**, lavrado contra **RENATA BOAMOND RODRIGUES**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 592.371,80**, acrescido das multas de 75% sobre R\$ 104.776,76 e de 100% sobre R\$ 487.595,04, previstas no Art. 35 da Lei Complementar nº 123/2006 e Art. 44, I e § 1º da Lei Federal nº 9.430/1996, com redação dada pela Lei nº 11.488/07 além do art. 42, III, “a” Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 13 de agosto de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

LEILA VON SOHSTEN RAMALHO - REPR. DA PGE/PROFIS