

A. I. N° - 196900.0007/19-6
AUTUADO - COMERCIAL BARRETO ANDRADE LTDA.
AUTUANTE - JOSÉ MARIA MATOS MONTALVAN ESTEVES
ORIGEM - DAT SUL / INFAZ CENTRO SUL
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 28/10/2025

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0205-03/25-VD

EMENTA: ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. SIMPLES NACIONAL. **a)** CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O saldo credor da conta Caixa indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas; **b)** OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS CONSIDERADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Infração comprovada de acordo com o levantamento fiscal. Refeitos os cálculos, mediante revisão efetuada pelo Autuante, o imposto exigido nas duas infrações ficou reduzido. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 30/06/2019, refere-se à exigência de R\$ 46.391,37 de ICMS, acrescido das multas de 75% e 150%, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 17.03.07: Falta de recolhimento do ICMS em razão de saídas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais e escrituração na contabilidade, presumida pela constatação de suprimimento de caixa sem a comprovação da origem do numerário, demonstrado pela existência de saldo credor de caixa, nos meses de agosto, setembro e dezembro de 2014; janeiro, março, abril, junho a novembro de 2015; abril a agosto de 2016. Valor do débito: R\$ 2.670,59. Multa de 150%.

Infração 02 – 17.04.01: Falta de recolhimento do ICMS em razão de considerar receitas de vendas de mercadorias não sujeitas à substituição tributária por antecipação como se o ICMS já tivesse sido substituído ou antecipado, nos meses de setembro de 2014 a dezembro de 2015; janeiro, fevereiro, abril a dezembro de 2016; janeiro de 2017 a dezembro de 2018. Valor do débito: R\$ 43.391,37. Multa de 75%.

O Autuado apresentou impugnação às fls. 66 a 69 do PAF. Inicialmente, informa que as infrações são decorrentes da análise de documentação eletrônica existente no sistema da SEFAZ, não tendo assim qualquer fiscalização documental.

Quanto à Infração 02, ressalta que tal infração foi originada tomando somente e exclusivamente com base de cálculo o índice de proporcionalidade encontrado pelo Autuante e pela verificação da tributação das Notas Fiscais de Entradas constantes no sistema eletrônico da SEFAZ.

Para aplicação de tal infração, entende que se faz necessário levar em consideração o valor do Estoque Inicial, em 01/01/2014 de R\$ 800.142,35, declarado na DEFIS, o qual foi totalmente

desconsiderado, não sendo sequer considerado pelo índice de proporcionalidade encontrado pela fiscalização, o que já torna o auto de infração confuso. (em anexo DEFIS).

Afirma que é de fácil compreensão que para que se tenha efetivamente a comprovação da omissão de que houve a falta de recolhimento do ICMS por mercadorias que foram declaradas como substituídas ao invés de ser declarada como tributada, é necessário analisar não só e tão somente a tributação da mercadoria das notas fiscais de entradas fazendo então uma proporcionalidade, mas também as notas fiscais de saídas que é facilmente identificada com a análise dos arquivos de MFD das máquinas registradoras existentes, arquivos XLM — NF-e (Notas fiscais eletrônicas) e NF-e (Notas Fiscais Cupom Eletrônico). Nesse sentido diz que está sendo disponibilizado pela empresa nesse momento os arquivos MFD de todo período fiscalizado.

Sendo assim, entende que tal aplicação da infração não deve proceder, devendo considerar os valores informados pela empresa no PGDAS.

Infração 01: Alega que não foi considerado pela fiscalização na composição do Livro Caixa o saldo inicial de R\$ 31.196,08, o qual consta também declarado da DEFIS — 2014

Afirma que:

1. não foi considerado o Estoque inicial da empresa, mesmo que pelo índice de proporcionalidade encontrado pelo fiscal;
2. não foram analisados os arquivos MFD das máquinas registradoras existentes, arquivos XLM NF-e (Nota fiscais eletrônicas) e NF-e (Notas Fiscais Cupom Eletrônico) do período fiscalizado.
3. não foi considerado na composição do livro caixa o saldo inicial do caixa declarado.

Face ao exposto, requer sejam acatadas as justificativas, bem como cancelado o auto de infração em epígrafe, tornando nulo na sua totalidade.

O Autuante presta informação fiscal às fls. 79 a 86 dos autos. Diz que o roteiro de fiscalização categorizado como "Roteiro de Caixa" foi efetuado na Ação Fiscal em conjunto com os roteiros de "Antecipação Tributária, Substituição Tributária e Antecipação Parcial". Os arquivos MFD e XML das saídas foram analisados, embora não tenham sido analisados os arquivos XML da NFVC-e (Nota Fiscal de Venda ao Consumidor eletrônica).

Esclarece que o Roteiro de CAIXA verifica a omissão de recolhimento através do saldo credor da conta caixa levando em conta a segregação do ICMS recolhido por Antecipação Tributária ou Substituição Tributária, conforme a Lei do Simples Nacional (Lei Complementar 123/06).

Registra que de acordo com a Lei do Simples Nacional, o cálculo do ICMS é feito com base no faturamento da Empresa, segregando o ICMS com fase de tributação encerrada. Dessa forma, é preciso comprovar a situação tributária da mercadoria (CST) tendo em vista que, não havendo processo de alteração de sua natureza, o que entra "substituído", sai "substituído".

Também informa que na ação Fiscal utilizou como referência, para o cálculo do "índice de Proporcionalidade" (segregação do ICMS ST), três demonstrativos distintos: O "Demonstrativo 3A" que toma por base as informações contidas nos PGDAS D; O "Demonstrativo 3B" que utiliza as documentações de saídas como base, e o "Demonstrativo 3C" que utiliza os XML das Entradas depois de parametrizado e definitivamente classificado no roteiro de AT-API.

Diz que a opção de utilizar para o cálculo do índice de proporcionalidade, o "Demonstrativo 3C" (entradas) no lugar do "Demonstrativo 3A" (PGDAS-D), ou "Demonstrativo 3B" (Saídas), se deu porque não foi apresentado arquivos XMLs da NFVC-e (comprometendo o uso do "Demonstrativo 3B") ou pela enorme divergência entre o que foi apurado nas XMLs das Notas de Entradas em relação ao que foi informado na PGDAS: Nas Entradas ("Demonstrativo 3C") apurou um valor médio de 52,18% de mercadorias tributadas (conforme LC 123/06) contra 47,82% de mercadorias

substituídas. Já, no PGDAS ("Demonstrativo 3A"), o valor médio do percentual das mercadorias tributas resulta em 35,67% contra 64,33% de mercadorias substituídas.

Esclarece que as duas infrações estão interligadas no aplicativo utilizado para o cálculo sendo a "Infração 02" consequência da "Infração 01", alterando a primeira os efeitos serão visualizados na segunda.

Em relação ao Saldo inicial do Caixa, afirma ser necessário que o contribuinte apresente o Livro Caixa para a comprovação desse valor.

Ao substituir o cálculo do índice de proporcionalidade pelas entradas ("Demonstrativo 3C") às folhas 18 a 27, do PAF, pelo "Demonstrativo 3A", que utiliza as informações da PGDAS-D obtém os valores apurados nas planilhas às fls. 83 a 85 do PAF.

Menciona que todo o trabalho da Fiscalização cingiu-se aos comandos institucionais, tendo sido aplicadas as determinações contidas na legislação que regem as matérias objeto dos levantamentos fiscais.

Informa que os levantamentos consideraram os pagamentos realizados que vieram a conhecimento da Fiscalização, tendo se baseado em Notas Fiscais Eletrônicas e nas demais informações constantes em banco de dados da SEFAZ-BA, especialmente os pagamentos de ICMS e valores lançados em Autos de Infração, Notificações Fiscais, Denúncias Espontâneas e Débitos Declarados, constantes nos sistemas INC e SIGAT.

Diante de tais fatos, feitas as alterações cabíveis, conforme solicitado pela Defesa, afirma que resta comprovada a correção dos levantamentos e valores apurados, bem como a perfeita aplicação das disposições legais pertinentes.

Diante da divergência significativa entre os valores das infrações em relação ao índice de proporcionalidade, entende como correção de apuração desse índice, seria necessário intimar o Contribuinte para apresentar os arquivos XML das Notas Fiscais de saídas, apresentação de arquivos XML da NFC-e ou arquivos MDF das máquinas emissoras de Cupom Fiscal. Juntou novos demonstrativos às fls. 87 a 94 do PAF.

À fl. 97 do PAF, o autuado foi intimado para tomar conhecimento da informação fiscal e dos novos demonstrativos elaborados pelo autuante, constando a informação de que acompanha cópia com 16 folhas e a concessão do prazo de dez dias para manifestação.

Conforme Aviso de Recebimento à fl. 98, a Intimação foi entregue em 11/02/2025. Decorrido o prazo concedido, o defendente não se manifestou.

O Defendente encaminhou petição a essa Junta de Julgamento Fiscal informando que não é possível apresentar os arquivos XML das NFVC-e ou dos arquivos MFD das máquinas emissoras de cupons fiscais. Destaca que tais arquivos foram solicitados somente agora em 02/2025, contudo o período de fiscalização compreende os anos 2014 a 2018, logo por ser um "período já prescrito" a empresa não possui mais o *backup* e não tem acesso a essas informações, na data atual.

Solicita que "seja acatado todos os argumentos já apresentados na defesa inicial, a fim de que seja julgado improcedente o Auto de Infração".

Na sessão de Julgamento foi realizada sustentação oral por videoconferência pelo advogado, Dr. Rewelton de Novaes – OAB/BA 74.837.

VOTO

Inicialmente, constato que o presente Auto de Infração está embasado nos demonstrativos elaborados pelo autuante, foram fornecidas ao defendente, cópias dos mencionados demonstrativos, não foi identificado qualquer prejuízo para a Defesa, as infrações apuradas foram descritas de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido

processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante o levantamento acostado aos autos.

O PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

As infrações 01 e 02, serão analisadas conjuntamente, tendo em vista que tratam de exigência do imposto decorrente de levantamento fiscal realizado em estabelecimento optante pelo Simples Nacional. O segundo item do Auto de Infração está relacionado ao item 1º. Em virtude disso, os valores apurados no item 1º repercutem no cálculo do imposto do item 2º, em tal situação os documentos utilizados na elaboração dos demonstrativos do item 1º também se referem ao item 2º.

Infração 01 – 17.03.07: Falta de recolhimento do ICMS em razão de saídas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais e escrituração na contabilidade, presumida pela constatação de suprimimento de caixa sem a comprovação da origem do numerário, demonstrado pela existência de saldo credor de caixa, nos meses de agosto, setembro e dezembro de 2014; janeiro, março, abril, junho a novembro de 2015; abril a agosto de 2016.

Infração 02 – 17.04.01: Falta de recolhimento do ICMS em razão de considerar receitas de vendas de mercadorias não sujeitas à substituição tributária por antecipação como se o ICMS já tivesse sido substituído ou antecipado, nos meses de setembro de 2014 a dezembro de 2015; janeiro, fevereiro, abril a dezembro de 2016; janeiro de 2017 a dezembro de 2018.

Quanto à Infração 02, o Defendente alegou que foi originada tomando somente e exclusivamente como base de cálculo o índice de proporcionalidade encontrado pelo Autuante e pela verificação da tributação das Notas Fiscais de Entradas constantes no sistema eletrônico da SEFAZ. Disse que se faz necessário considerar o valor do Estoque Inicial em 01/01/2014, de R\$ 800.142,35, declarado na DEFIS, o qual foi totalmente desconsiderado.

Afirmou que é necessário analisar não só e tão somente a tributação da mercadoria das notas fiscais de entradas fazendo então uma proporcionalidade, mas também as notas fiscais de saídas que é facilmente identificada com a análise dos arquivos de MFD das máquinas registradoras existentes, arquivos XLM — NF-e (Nota Fiscal Eletrônica) e NFe-e (Nota Fiscal Consumidor Eletrônica).

Sobre a Infração 01, alegou que não foi considerado pela fiscalização na composição do Livro Caixa o saldo inicial de R\$ 31.196,08, o qual consta também declarado na DEFIS — 2014

Observo que o saldo credor na conta “caixa” indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, estando a irregularidade apurada embasada no art. 4º, § 4º, da Lei 7.014/96. Neste caso trata-se de presunção legal, cabendo ao defendente apresentar elementos para elidir a exigência do imposto.

Na informação fiscal, o autuante disse que em relação ao saldo inicial do Caixa, seria necessário que o contribuinte apresentasse o Livro Caixa para a comprovação desse valor.

Vale ressaltar que o livro Caixa é considerado um instrumento auxiliar da escrita fiscal, bem como os livros da contabilidade geral que se relacionem com a escrita fiscal ou comercial do contribuinte, elementos que são analisados para efetuar os levantamentos fiscais. Esta infração é apurada verificando-se a regularidade dos lançamentos efetuados na conta “caixa” através da análise da documentação correspondente, podendo ser apurado suprimimento de caixa de origem não comprovada ou saldo credor de caixa.

A fiscalização deve efetuar o confronto entre os valores das compras de mercadorias e das receitas (vendas e serviços) consignadas nos livros fiscais com os valores correspondentes e declarações econômico financeira realizadas. Portanto, é analisada a idoneidade da documentação alusiva à liquidação de obrigações e ao ingresso de numerário.

Vale destacar que as informações constantes na DEFIS (Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais) devem ser consideradas de acordo os respectivos documentos e livros fiscais apresentados para a necessária verificação pelo Fisco, o que não foi observado no presente processo.

Conforme o § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96, o fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Na Informação Fiscal, o Autuante disse que os arquivos MFD e XML das saídas foram analisados, embora não tenham sido analisados os arquivos XML da NFVC-e (Nota Fiscal de Venda ao Consumidor eletrônica).

Esclareceu que o Roteiro de CAIXA verifica a omissão de recolhimento através do saldo credor da conta caixa levando em conta a segregação do ICMS recolhido por Antecipação Tributária ou Substituição Tributária, conforme a Lei do Simples Nacional (Lei Complementar 123/06).

Informou que ao substituir o cálculo do índice de proporcionalidade pelas entradas ("Demonstrativo 3C") às folhas 18 a 27, do PAF, pelo "Demonstrativo 3A", que utiliza as informações da PGDAS-D obteve os valores apurados nas planilhas às fls. 83 a 85 do PAF. Foram considerados os pagamentos realizados com base em Notas Fiscais Eletrônicas e demais informações constantes em banco de dados da SEFAZ-BA.

Feitas as alterações cabíveis, conforme solicitado pela Defesa, afirmou que restou comprovada a correção dos levantamentos e valores apurados, bem como a perfeita aplicação das disposições legais pertinentes, conforme novos demonstrativos às fls. 87 a 94 do PAF.

Vale destacar que à fl. 97 do PAF, o autuado foi intimado para tomar conhecimento da informação fiscal e dos novos demonstrativos elaborados pelo autuante, constando a informação de que acompanha cópia com 16 folhas e a concessão do prazo de dez dias para manifestação. A Intimação foi entregue em 11/02/2025 (AR fl. 98).

O Defendente informou que não é possível apresentar os arquivos XML das NFVC-e ou dos arquivos MFD das máquinas emissoras de cupons fiscais. Disse que tais arquivos foram solicitados somente agora em 02/2025, contudo o período de fiscalização compreende os anos 2014 a 2018, logo por ser um "período já prescrito" a empresa não possui mais o *backup* e não tem acesso a essas informações, na data atual.

Não acato a alegação defensiva, tendo em vista que o Autuado deve manter a guarda dos documentos fiscais e comprovantes das alegações defensivas quando relativos a operações ou prestações objetos de impugnação ao lançamento fiscal, até a decisão final pelo Órgão Julgador, ainda que esta venha a ser proferida após o prazo de decadência.

Considerando que no presente PAF houve levantamento fiscal apurando-se imposto não declarado e não pago, aplicando-se as disposições do art. 173, I, do CTN, e o prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado, ou seja, sem qualquer pagamento não há o que ser homologado. Portanto, na data da autuação fiscal (30/06/2019) não ocorreu a decadência em relação aos fatos geradores do exercício de 2014.

Observe que a Microempresa ou Empresa de Pequeno Porte optante pelo Simples Nacional deverá considerar a receita destacadamente, por mês e por estabelecimento, para fins de pagamento, conforme o caso, em relação às mercadorias sujeitas à substituição tributária ou com a tributação concentrada em uma única etapa (monofásica). Por isso, o próprio PGDAS já contém um campo destinado à informação dos valores relativos à revenda de mercadoria, fazendo a distinção quanto às mercadorias da substituição tributária.

O regime de apuração do imposto estabelecido no Simples Nacional, leva em consideração no cálculo do valor devido mensalmente, a receita bruta auferida no mês, incidindo sobre esta receita

bruta a alíquota determinada na forma do caput e dos §§ 1º e 2º do art. 18 da Lei Complementar 123/06.

De acordo com o § 4º do art. 18 da Lei Complementar 123/2006, o contribuinte deverá considerar algumas situações para fins de pagamento do imposto, a exemplo de: a) as receitas decorrentes da revenda de mercadorias; b) as receitas decorrentes da venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte; c) as receitas decorrentes da prestação de serviços, bem como a de locação de bens móveis; d) as receitas decorrentes da venda de mercadorias sujeitas a substituição tributária; e) as receitas decorrentes da exportação de mercadorias para o exterior, tudo conforme o previsto na referida Lei Complementar. Portanto, é efetuada análise dos documentos do autuado, relativos ao Simples Nacional, sendo considerados no levantamento fiscal os valores declarados, constantes na base de dados da SEFAZ e os recolhimentos efetuados pelo contribuinte em cada mês do período fiscalizado.

O presente lançamento não foi totalmente elidido pelo sujeito passivo, tendo em vista que neste caso, cabe ao impugnante exibir provas de que não cometeu a infração, nos termos do art. 123 do RPAF/99, não cabendo a este órgão julgador buscar outras provas, cuja obrigação de apresentação é do sujeito passivo.

Entendo que estão parcialmente caracterizadas as irregularidades apontadas no Auto de Infração, sendo devido o imposto apurado pelo autuante. Acato os novos demonstrativos elaborados às fls. 87 a 94 e planilhas referentes aos valores mensais devidos (fls. 83 a 84), ficando reduzido o débito originalmente apurado para R\$ 1.768,47 (Infração 01) e R\$ 369,54 (Infração 02) e conluio pela subsistência parcial da exigência fiscal, valor total de R\$ 2.138,01.

Quanto à multa decorrente da autuação, considerando que sua indicação na infração 01 é consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, deveria ser indicado o percentual de 75%, com base no art. 35 da LC 123/06 combinado com o art. 44, I da Lei 9.430/96 e art. 16, inciso I da Resolução CGSN Nº 30 de 07/02/2008.

Os mencionados dispositivos legais estabelecem que “*o descumprimento de obrigação principal devida no âmbito do Simples Nacional sujeita o infrator às seguintes multas:*

I - 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença do tributo não pago ou recolhido (art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a Redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007)”.

De acordo com o § 1º do art. 44 da Lei 9.430/96 e inciso II do art. 16 da Resolução CGSN Nº 30 de 07/02/2008, aplica-se a multa de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou diferença do tributo não pago ou recolhido, nos casos previstos nos artigos 71 (sonegação), 72 (fraude) e 73 (conluio) da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Neste caso, a legislação estabelece que multa duplicada quando forem identificadas as hipóteses descritas nos referidos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964, quais sejam sonegação, fraude e conluio.

Para se aplicar o mencionado dispositivo legal de forma a duplicar a multa para 150% é necessário estar caracterizado nos autos o dolo, elemento subjetivo que não pode ser presumido, devendo ficar demonstrado e comprovado. No caso em exame, o autuante, fundamentou a exigência do imposto como omissão de saídas e não apontou, sequer, qual dos três ilícitos descritos na Lei 4.502/64 que teria motivado a duplicação da multa exigida.

Assim, considerando as definições referentes à sonegação, fraude e conluio constantes nos arts. 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 30/11/1964, entendo que não houve no presente PAF o registro de fatos que comprovem a existência dos referidos elementos para ensejar a aplicação da multa no percentual de 150%, devendo ser reduzida a referida multa aplicada na infração 01, para 75%.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **196900.0007/19-6**, lavrado contra **COMERCIAL BARRETO ANDRADE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 2.138,01**, acrescido da multa de 75%, prevista no art. 35 da LC 123/06; art. 44, I, da Lei Federal nº 9.430/96, com redação dada pela Lei Federal 11.488/07 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 14 de outubro de 2025

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA