

**PROCESSO** - A. I. Nº 279933.0014/03-4  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - ORUABO MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA. (J.R. MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO)  
**RECURSO** - REPRESENTAÇÃO DA PGE/PROFIS – Acórdão 2<sup>a</sup> CJF nº 0129-12/04  
**ORIGEM** - INFAS SANTO AMARO  
**INTERNET** - 25/10/2007

**1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0363-11/07**

**EMENTA:** ICMS. RESTABELECIMENTO DE VALOR ORIGINAL DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO. Representação proposta com base no art. 119, II, § 1º c/c o art. 136, § 2º, da Lei nº 3.956/81 (COTEB), para que seja restabelecido o valor original do lançamento de ofício integralmente para o exercício de 1999 e parcialmente o de 2000 (janeiro a outubro), modificado pela 1<sup>a</sup> e 2<sup>a</sup> Instâncias, visto que a constatação de omissão de saídas apuradas mediante a existência de saldo credor no conta caixa constitui uma das “*infrações definidas na legislação estadual*” vigente à época, como previam os arts. 2º, §3º, inciso I, e 60, inciso I do RICMS/BA combinado com o art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96, devendo, assim, o imposto ser apurado pelo regime normal. No entanto, até 31/12/99, não havia previsão na Lei do SimBahia para a exigência do ICMS pelos critérios normais de apuração em caso de cometimento de infração de natureza grave, além do que a regra do art. 408-P do RICMS – ainda que não encontrasse amparo na referida Lei – condicionava a perda da adoção do regime simplificado às infrações constantes na legislação estadual, praticadas com dolo, fraude ou simulação, o que não restou comprovado nos autos. Por sua vez, quanto ao exercício de 2000, apenas a partir de 02/11/00, através da Alteração 20 ao RICMS, foram inseridas como infrações de natureza grave aquelas elencadas no inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96 – omissões de receitas – dentre elas a imputada no presente lançamento de ofício – saldo credor de caixa. Representação NÃO ACOLHIDA. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Representação interposta pela PGE/PROFIS, com fundamento no artigo 119, II, §1º combinado com o art. 136, § 2º, todos da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e alterações posteriores, no exercício do controle da legalidade, propondo que seja restabelecido o valor original lançado no Auto de Infração em epígrafe, referente à imputação descrita no item 1, períodos de 31/12/99 e 31/12/2000 (este último do mês de janeiro até outubro), que se reporta a omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa, nos exercícios de 1999, 2000, 2001 e 2002.

O Auto de Infração foi julgado Procedente em Parte pela 1<sup>a</sup> JJF, através do Acórdão JJF nº 0119-01/04, sendo que em relação ao item em referência o julgamento de Primeira Instância – mantido “*in totum*” pela 2<sup>a</sup> CJF, através do Acórdão CJF nº 0129-12/04 - foi no seguinte sentido, “*in verbis*”:

“...A Lei nº 7.357/98, que instituiu o SimBahia, em seu art. 19, determina que o imposto deve ser exigido com base nos critérios e nas alíquotas aplicáveis às operações normais, quando se constatar quaisquer das situações previstas nos seus arts. 15, 16, 17 e 18. O caso em análise (saldo credor de caixa), enquadra-se no art. 15, V, da citada Lei, ou seja, houve a ocorrência da prática de uma infração de natureza grave. Entretanto este mesmo inciso determinava que as infrações consideradas graves eram aquelas elencadas em regulamento, ou seja, no RICMS/97, que até outubro de 2000, não previa a perda do direito do contribuinte de sua situação em recolher o imposto conforme previsto no SimBahia, mesmo que fosse constatada a prática de atos fraudulentos, como exemplo, saldo credor de caixa. Porém, a partir de novembro de 2000, o art. 408-L, V do RICMS/97 já havia sido modificado (Alteração nº 20 - Decreto nº 7.867, de 01/11/00 publicado no DOE de 02/11/00, que inseriu as infrações especificadas no inciso III do art. 915 do Regulamento), sendo correto o cálculo do imposto com a aplicação da alíquota de 17%, ou seja, pelos critérios normais de apuração. Visando não ferir o princípio da não-cumulatividade do ICMS, é garantido o direito ao contribuinte dos créditos fiscais sobre as suas aquisições de mercadorias, procedimento este realizado pela fiscalização, dentro dos critérios estabelecidos pela Lei nº 8.534/02 que alterou o art. 19 da Lei nº 7.357/98, mais precisamente, foram apurados créditos fiscais utilizando-se o percentual de 8% sobre o valor das saídas computadas na apuração do débito do imposto, em substituição ao aproveitamento de quaisquer outros créditos fiscais, a não ser que o contribuinte comprove a existência de créditos superiores ao acima indicado (§§ 1º e 2º do art. 19 da citada Lei). Neste contexto, foi solicitado que fiscal estranho ao feito adequasse o imposto apurado de 1999 a outubro de 2000 às determinações legais vigentes à época e apresentasse o valor do imposto relativo a novembro e dezembro de 2000, conforme a modificação da lei..” Grifos nossos.

Ao apelo do controle da legalidade, o sujeito passivo apresentou à PGE/PROFIS – vide fls. 1.321 a 1.343 – onde apresenta diversos argumentos para desconstituir o lançamento de ofício quanto ao item 1 da autuação, dentre eles o que redundou na referida Representação, no sentido de que não há base legal para se falar em cobrança do imposto pelo regime normal de apuração, requerendo que seja exigido o imposto correspondente à infração com base no regime simplificado de apuração.

Na análise do referido pedido, a PGE/PROFIS – fls. 1.351 a 1.361 – em Parecer da lavra da procuradora Ana Carolina Moreira, opina pelo seu indeferimento, afastando um a um os argumentos apresentados pelo sujeito passivo para desconstituir a exigência fiscal, ao tempo que encaminha a presente Representação ao Conselho de Fazenda, com os seguintes fundamentos:

- I. Inicialmente esclarece que em reunião realizada no setor extrajudicial da PROFIS, restou decidido pelos procuradores que antes mesmo da Alteração nº 20 ao RICMS, introduzida pelo Decreto nº 7.867/00, que alterou a redação do art. 408-L, já era possível exigir o imposto com base nos critérios e nas alíquotas aplicáveis às operações normais, quando o contribuinte incorresse na prática da infração de que trata o inciso III do art. 915 do mesmo diploma regulamentar, no que pertine ao caso em particular;
- II. que muito embora o RICMS somente tenha previsto especificamente a possibilidade de cobrança do imposto pelo regime normal a partir do referido Decreto, haja vista que anteriormente inexistia na legislação qualquer dispositivo que versasse exclusivamente em torno da hipótese ventilada, o regulamento já dispunha de dispositivo genérico, que daria guarida à autuação, relativamente aos fatos geradores escrutinados na infração 1, tanto em relação ao exercício de 1999, como de parte do exercício de 2000, que a princípio não seriam atingidos pela Alteração nº 20 ao art. 408-L, por terem ocorrido antes dela;
- III. que se trata do art. 408-P do RICMS, com redação dada pela Alteração nº 9, introduzida pelo Decreto nº 7.466/98, que vigeu até 31/12/99, quando foi modificada pela Alteração nº 15, introduzida pelo Decreto nº 7.729/99, vigente a partir de 01/01/2000, abarcando, assim, exatamente o período relativo ao exercício de 1999 e 2000. Consta transcrição do referido dispositivo, “*in verbis*”:

**“Art. 408-P. O contribuinte que optar pelo enquadramento no regime do SimBahia utilizando-se de declarações inexatas ou falsas, ou que incorrer na prática de infrações definidas na legislação estadual, havendo dolo, fraude ou simulação, ficará sujeito ao pagamento do imposto devido como se não fizesse jus ao tratamento tributário ora instituído.”.**

- IV. é inegável a aplicabilidade do citado dispositivo aos autos, pois não há dúvida que a omissão de saídas apurada mediante a existência de saldo credor na conta caixa constitui uma das “*infrações definidas na legislação estadual*” vigente à época, eis que os arts. 2º, §3º, I e 60, I, ambos do RICMS, e art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, já previam e disciplinavam tal prática;
- V. ademais, não sendo suficiente a previsão do art. 408-P, havia ainda, à época, o reforço do art. 408-S, cuja redação, vigente até 29/12/2000, dispunha que, ao “*se constatar qualquer das situações previstas nos arts. 408-L, 408-M, 408-P e 408-R, o imposto será exigido com base nos critérios e nas alíquotas aplicáveis às operações normais, a partir da ocorrência dos fatos que derem causa ao desenquadramento.*”;
- VI. assim, os fatos geradores do exercício de 1999 e 2000 também estariam sob a égide de comando da norma regulamentar acima referida, o que torna possível a cobrança de imposto pelo regime normal nesse período, por conta da infração cometida, ao contrário do pleiteado pelo sujeito passivo em seu pedido de controle da legalidade;
- VII. que pelo até então exposto, discorda da Decisão da JJF, integralmente mantida pela Câmara de Julgamento Fiscal, quando considerou que não havia previsão legal para exigência do imposto pelo regime normal no exercício de 1999 e antes do período de 01/11/2000, para o exercício de 2000, e alterou o valor cobrado na autuação relativamente a este item, apurando o imposto pelo regime simplificado ao invés do normal, aplicando-se aos autos os arts. 408-P e 408-S vigentes à época, os quais conferem o lastro normativo necessário à validade da autuação no que tange aos fatos geradores alhures mencionados;
- VIII. assevera que não é incomum que o legislador opte por explicitar ou dispor melhor acerca de algumas questões, podendo, assim, como o fez, ao contemplar especificamente, em dispositivo próprio e separado, o que já estava previsto de maneira genérica, mas que tal evolução legislativa não logra prejudicar a aplicação dos dispositivos modificados, que continuarão a incidir, com a sua carga normativa plena, às situações constituídas à época de sua vigência;
- IX. conclui que assim carece de reforma a Decisão do CONSEF, no que respeita à correção do valor do imposto exigido na infração descrita no item 1 – período de 31/12/99 e 31/12/00, este último até o mês de outubro, mantendo-se a Decisão quanto aos meses de novembro e dezembro) – acarretando a redução do mesmo – conforme diligência realizada pela ASTEC, fls. 1220/1229 – contrariando a legislação aplicável à espécie – ao ser apurado pelo regime simplificado de apuração, quando deveria ser pelo regime normal, como procedeu o auditor em sua autuação, ao tempo que opina pelo indeferimento do pedido do contribuinte.

Através de Despacho, às fls. 1.362, a procuradora Drª Leila Von Sohsten Ramalho acolhe a Representação e a submete à consideração superior, tendo esta sido acatada através do Procurador Assistente da PGE/PROFIS Dr. José Augusto Martins Júnior, sendo a mesma encaminhada ao CONSEF para a devida apreciação, conforme impõe o art. 114, §1º do RPAF/BA.

## VOTO

Inicialmente devemos consignar que é necessário fazermos um retrospecto da legislação pertinente ao ICMS quanto à matéria ventilada nesta Representação, especificamente a Lei nº 7.357/98 – instituidora do Regime Simplificado de Apuração do ICMS – SimBahia - e dispositivos correlatos do RICMS/BA.

Assim, a redação original do art. 15 – que trata das irregularidades do Regime SimBahia - determinava a perda do direito da adoção do tratamento tributário diferenciado e privilegiado consistente no referido Regime apenas na situação em que houvesse extração de determinados limites de faturamento, em determinado período, na forma abaixo transcrita “*in verbis*”:

“Redação original, efeitos até 31/12/99.

*Art. 15. Perderá o direito à adoção do tratamento tributário previsto no Regime Simplificado de Apuração do ICMS o contribuinte cujas operações ou prestações excederem aos limites estabelecidos no art. 2º desta Lei em mais de 10% (dez por cento) em dois exercícios consecutivos, ou em mais de 30% (trinta por cento) em um único exercício.*” Grifos nossos.

Registre-se que esta redação era repetida literalmente pelo art. 408-L do RICMS/BA.

Posteriormente, o dispositivo transscrito foi alterado para incluir outras hipóteses de irregularidades, através de inserção dos incisos I a V pela Lei nº 7.556, de 20/12/99, com efeitos a partir de 01/01/00. Dentre estes dispositivos realça-se o inciso V que trata especificamente da matéria ora ventilada, e que na redação original, que perdurou de 01/01/00 até 13/12/2002, determinava que perderia o direito ao referido Regime aquele contribuinte que incorresse na prática de infrações de natureza grave, elencadas no RICMS, “*in verbis*”:

“Redação anterior dada ao inciso I, tendo sido acrescentado ao art. 15 pela Lei nº 7.556, de 20/12/99, DOE de 21/12/99, efeitos de 01/01/00 até 13/12/02:

**V - que incorrer na prática de infrações de natureza grave, elencadas em regulamento.**” Grifos nossos.

Registre-se, também, que esta redação era repetida pelo inciso V do art. 408- L do RICMS, ao qual foram acrescentados os incisos I a V, correlatos ao art. 15, acima transscrito, com vigência a partir de 01/01/00 até 01/11/00:

“Redação anterior dada ao inciso V, tendo sido acrescentado ao art. 408-L pela Alteração nº 15 (Decreto nº 7729, de 29/12/99, DOE de 30/12/99), efeitos de 01/01/00 a 01/11/00:

**V - que incorrer na prática de infrações de que tratam o inciso IV e a alínea “c” do inciso V do artigo 915, a critério do Inspetor Fazendário.**” Grifos nossos.

Assim, de logo podemos afirmar que até 31/12/99 não havia previsão de perda do tratamento diferenciado do Regime SimBahia quando o contribuinte praticasse infração considerada em regulamento como de natureza grave, já que a previsão desta ocorrência somente foi trazida pela lei do SimBahia, como visto acima, a partir de 01/01/00, com a redação trazida pelo inciso V ao art. 15, através da Lei nº 7.556/99. Por sua vez, obedecendo ao mandamento legal, a Alteração nº 15 ao RICMS elencou como infrações de natureza grave as dispostas no inciso IV e no inciso V, alínea “c” do art. 915, dentre as quais não estão elencadas as derivadas de omissões de receitas, constantes do inciso III do mesmo dispositivo.

Ressalte-se que, somente em 02/11/00 foram inseridas as infrações constantes do inciso III do art. 915 como infrações consideradas de natureza grave, dentre elas a imputação deste Auto de Infração – saldo credor de caixa – como abaixo transcrevemos, e ainda, assim, não de uma forma impositiva, mas a critério do Inspetor Fazendário:

“Redação anterior dada ao inciso V, do art. 408-L, pela Alteração nº 20 (Decreto nº 7867 de 01/11/00, DOE de 02/11/00), efeitos de 02/11/00 a 29/12/00:

**V - que incorrer na prática de infrações de que tratam os incisos III, IV e a alínea “c” do inciso V do artigo 915, a critério do Inspetor Fazendário.**” Grifos nossos.

Por sua vez, ao analisarmos o art. 408-P do RICMS, em relação ao qual a PGE/PROFIS baseou-se para fundamentar sua Representação, impede de logo ressaltarmos que a sua redação vigente até 31/12/99 não encontrava amparo na Lei do SimBahia, posto que, como vimos acima, esta no período vigente deste dispositivo em comento apenas possibilitava a perda do tratamento pelo

Regime do SimBahia quando ocorresse extração de limite, nos termos do art. 15 que transcrevemos no início deste voto.

Por outro lado, ainda que ultrapassássemos a questão da falta de fundamentação legal para o dispositivo em referência, ele somente permite a perda do direito ao Regime na ocorrência de infrações definidas pela Legislação – quando então, na forma do art. 408-S, também citado pela PGE/PROFIS, poderia ser exigido o imposto pelos critérios e nas alíquotas aplicáveis às operações normais - em havendo dolo, fraude ou simulação:

*“Redação anterior dada ao art. 408-P pela Alteração nº 9 (Decreto nº 7466, de 17/11/98, DOE de 18/11/98):*

*Art. 408-P. O contribuinte que optar pelo enquadramento no regime do SimBahia utilizando-se de declarações inexatas ou falsas, ou que incorrer na prática de infrações definidas na legislação estadual, havendo dolo, fraude ou simulação, ficará sujeito ao pagamento do imposto devido como se não fizesse jus ao tratamento tributário ora instituído.”. Grifos nossos.*

Assim, *data venia*, olvidou a PGE/PROFIS que o dispositivo regulamentar multicitado traz um condicionante importante para sua aplicação: que a infração descrita na legislação seja praticada com dolo, fraude ou simulação. Ora, nos autos não há nenhuma prova da ocorrência destes agravantes em relação à imputação de saldo credor de caixa.

Diante do exposto, podemos afirmar que:

- I. até 31/12/99 não havia previsão na lei do SimBahia para a exigência do ICMS pelos critérios normais de apuração em caso de cometimento de infração de natureza grave, muito embora a previsão do art. 408-P do RICMS;
- II. apenas a partir da inserção do inciso V ao art. 15 da referida Lei – pela Lei nº 7.729/99 - com efeitos a partir de 01/01/00, foi trazida a previsão de perda do direito à adoção do regime simplificado de apuração em caso de prática de infrações de natureza grave, devidamente elencadas no RICMS;
- III. a partir de 01/01/00 é que foram elencadas pelo RICMS as infrações consideradas de natureza grave, através do inciso V do art. 408-L, que seriam as dos incisos IV e V, alínea “a” do art. 915, não estando assim relacionadas as constantes do inciso III do mesmo dispositivo – omissões de receitas – além do que condicionava a perda da adoção do regime simplificado à conveniência do Inspetor Fazendário (ao seu critério);
- IV. apenas a partir de 02/11/00, através da Alteração 20 ao RICMS, inseriu-se como infrações de natureza grave aquelas elencadas no inciso III do art. 915 – omissões de receitas – dentre elas a imputada no presente lançamento de ofício – saldo credor de caixa e,
- V. ainda que se ultrapasse a falta de base legal do art. 408-P do RICMS, o referido dispositivo condiciona a perda da adoção do regime simplificado às infrações previstas na legislação, praticadas com dolo, fraude ou simulação, não restando comprovado nos autos que o sujeito passivo tenha cometido a infração que lhe foi imputada com a prática de dolo, fraude ou simulação.

Com base nos fundamentos acima exaustivamente aduzidos, somos pelo NÃO ACOLHIMENTO da Representação da PGE/PROFIS.

## VOTO DIVERGENTE

A presente representação está calcada na norma disposta no inciso II, Art. 114 do RPAF/BA e tem por objeto restabelecer parte de exigência fiscal que foi afastada em julgamento de 1<sup>a</sup> instância e confirmada em Decisão de 2<sup>a</sup> instância, portanto, à luz do RPAF/BA, decisões definitivas.

O mencionado art. 114 estabelece que “A Fazenda Estadual, através do órgão competente, cancelará ou não efetivará a inscrição de crédito tributário em Dívida Ativa, mediante despacho

fundamentado, nos seguintes casos:

(...)

*II – existência de vício insanável ou de ilegalidade flagrante.*

E, em seu § 1º, está definido que na hipótese do inciso II acima, a PGE/PROFIS representará ao CONSEF para apreciação do fato.

Da análise dos presentes autos, ficam patentes a inexistência de vício insanável e, também, de ilegalidade flagrante no Auto de Infração ou nos julgamentos realizados que possa respaldar o ingresso da representação. Ademais, a representação, a meu ver, contraria a norma expressa pelo citado art. 114, vez que está ali estabelecido que a PGE/PROFIS cancelará ou não efetivará a inscrição do crédito tributário em Dívida Ativa, não autorizando, portanto, a utilização desta espécie recursal para restabelecer exigência fiscal, em qualquer circunstância, inclusive aquelas já afastadas em julgamentos realizados e com decisões definitivas no processo administrativo fiscal, nos exatos termos constantes dos arts. 173-A e 173-B do RPAF-BA.

Se acaso houvesse, realmente, Decisão neste processo que contrariasse a legislação tributária estadual, o procedimento adequado seria o previsto na alínea “c”, inciso II, do artigo 169 do RPAF/Ba, através de interposição de Recurso Extraordinário, observando, ainda, o prazo estabelecido no artigo 172 do mesmo regulamento.

É importante registrar que na hipótese de interposição de Recurso Extraordinário o sujeito passivo tem a oportunidade de se manifestar, estabelecendo o contraditório, ao passo que, com o encaminhamento da presente representação ao CONSEF, não foi dada oportunidade ao contribuinte de se pronunciar, ocasionando flagrante cerceamento ao seu direito de defesa.

Entendo que se trata de uma situação em que a Representação NÃO DEVE SER CONHECIDA, por se tratar de um instrumento incompatível e inaplicável ao fim pretendido, entretanto, considerando a regra encartada no parágrafo único do artigo 155 do RPAF/Ba, orientando que, *“Quando houver possibilidade de se decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.”*, opto pelo exame do mérito e, nesta condição, acolho integralmente os argumentos da ilustre relatora e voto pelo NÃO ACOLHIMENTO da representação proposta.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO ACOLHER a Representação proposta.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de outubro de 2007.

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – VOTO DIVERGENTE

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR. DA PGE/PROFIS