

**PROCESSO** - A. I. Nº 108595.0004/07-8  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - GB PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 3ª JJF nº 0002-03/11  
**ORIGEM** - INFAZ INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 21/06/2011

## **1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO CJF Nº 0142-11/11**

**EMENTA:** ICMS. SIMBAHIA. PERDA DO DIREITO À ADOÇÃO DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO PREVISTO NO REGIME SIMPLIFICADO DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. FALTA DE PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS REGULAMENTARES DO ALUDIDO REGIME. UTILIZAÇÃO DE INTERPOSTAS PESSOAS. DESENQUADRAMENTO DO SISTEMA DO SIMBAHIA. LANÇAMENTO DO TRIBUTO PELO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO. A jurisprudência deste Conselho de Fazenda tem feito a distinção entre “desenquadramento” e “perda do direito ao regime de tributação” daquele sistema. O desenquadramento pode ser puro e simples, surtindo efeitos a partir de sua formalização, ou retroativo, na hipótese de o contribuinte ter se enquadrado irregularmente no regime do SimBahia, caso em que, após a sua formalização, a fiscalização é autorizada a desconsiderar o tratamento simplificado, levantando o tributo devido, desde o momento do enquadramento irregular, pelo regime normal de apuração do imposto. Já em se tratando da ocorrência de fato que implique apenas a perda do direito ao regime de tributação do sistema simplificado, apura-se o imposto devido, lavra-se o Auto, mas o contribuinte não é desenquadrado, continua inscrito no regime simplificado. O desenquadramento exige a prática de um ato formal, da competência da autoridade que seja competente para efetuar o enquadramento (princípio da simetria), ao passo que no caso da perda do direito ao regime de tributação do SimBahia a competência é da autoridade lançadora (auditor ou agente de tributos). No presente caso a legislação exige a prévia formalização do desenquadramento, que constitui um requisito para a subsequente autuação para lançamento do tributo pago a menos em virtude do ilícito apurado. Tendo o lançamento do crédito tributário sido efetuado sem o prévio desenquadramento do contribuinte do regime do SimBahia, desenquadramento esse que seria passível de impugnação pelo sujeito passivo, configura-se nítida ofensa ao devido procedimento legal. Lançamento nulo. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, interposto pela 3ª JJF que julgou nula a infração 1, através do Acórdão JJF nº 002-03/11 lavrado em 19/10/07 para exigir o crédito tributário no valor de R\$961.642,16 em virtude da constatação do recolhimento de ICMS efetuado a menos, em razão da perda do direito à adoção do tratamento previsto no regime simplificado de apuração do imposto (SimBahia), porque o contribuinte não preencheu os requisitos regulamentares do aludido regime, fato comprovado mediante ação fiscal, ficando sujeito ao pagamento do tributo que seria devido sem o tratamento tributário daquele regime, haja vista que, para se inscrever como empresa de pequeno porte, em vez de o fazer como empresa do regime normal, utilizou como sócios “interpostas pessoas”, conforme relatório anexo, no qual são detalhados o procedimento e as provas, sendo, por isso, lançado imposto no valor de R\$ 961.642,46, com multa de 70%;

Após apresentação de peça defensiva por parte do autuado (fls. 347 a 368) e informação fiscal por parte do autuante (fls. 374/375), tendo em vista que na fase de Instrução a Junta de Julgamento constatou a existência de uma peça intitulada “Informação Fiscal”, produzida pela Inspetoria de Varejo, firmada pela Supervisora G. Analista Eliete Teles de Jesus Souza, com o “De acordo” do Diretor da DAT/Metro Antônio Félix Macedo Mascarenhas, foi feita uma menção a um “Relatório de Investigação Fiscal”, o PAF foi remetido em diligência (fls. 378-379) à repartição de origem para que fosse informado qual o “Relatório de Investigação Fiscal” a que alude a referida informação. Solicitou-se ainda na mesma diligência que, caso a auditora autuante não tivesse conhecimento do citado relatório, pedisse explicação nesse sentido à Inspetoria de Varejo. Na mesma diligência também foi recomendado que, se porventura o aludido “Relatório de Investigação Fiscal” constituísse peça diversa das constantes nestes autos, fosse anexada cópia do mesmo.

A auditora não cumpriu a diligência na forma solicitada, no tocante à necessidade de juntada do “Relatório de Investigação Fiscal”. Em sua manifestação (fl. 381), esclareceu que a peça constante às fls. 9/11 deu origem à investigação fiscal efetuada pelo grupo de trabalho lotado na Infaz/Varejo, que executa o trabalho de inteligência fiscal vinculado ao gabinete da DAT/Metro. Informou a auditora que, quando fiscalizava a empresa B&S Oil Tools Equipamentos Industriais Ltda., encontrou indícios de fraude nos créditos obtidos por compras numa microempresa, de valores elevados, sempre no final do mês, e, indo mais a fundo na investigação, levantou os indícios que fazem parte da denúncia efetuada ao inspetor da Infaz/Indústria, que a encaminhou ao Diretor da DAT/Metro, sendo, então, dado prosseguimento ao trabalho de investigação fiscal, já pelo citado grupo de trabalho especializado. A auditora considerou que denúncia é um procedimento interno, não tendo porque deve ser dada ciência ao contribuinte. Diz que, quando da conclusão da investigação fiscal, os sócios das duas empresas foram intimados a tomar ciência dos fatos e tiveram prazo para pronunciamento, e, após os procedimentos citados, foi encaminhada a informação fiscal às fls. 124/128, que serviu de embasamento para a lavratura do presente Auto de Infração. Anexou os documentos que comprovam a ciência dos interessados. Diz que os demonstrativos e planilhas de cálculo foram entregues ao contribuinte, observando que na contestação o autuado não alegou cercamento de defesa por falta de demonstrativo de cálculos. Conclui, dizendo que reitera e ratifica o teor do Auto de Infração.

Na pauta suplementar do dia 11/11/09 foi deliberada a conversão do processo em diligência para que a auditora anexasse aos autos os seguintes instrumentos: a) cópia do ato mediante o qual o Inspetor Fazendário determinou o desenquadramento do contribuinte do regime do SimBahia; b) cópia da comunicação, ao contribuinte, do ato do Inspetor Fazendário pelo qual foi feita sua exclusão do regime do SimBahia.

Atendendo à diligência, a auditora anexou as peças às fls. 482/573.

Dada ciência dos novos elementos ao contribuinte (fl. 574), este se manifestou (fls. 576/587) assinalando que somente depois de transcorridos quase 8 meses após a determinação da diligência foi que a auditora anexou as peças do processo de desenquadramento, conforme aponta o documento à fl. 481, datado de 22.7.10. Observa que, de acordo com as peças anexadas pela auditora, o processo pelo qual foi efetuado o desenquadramento da empresa do regime do SimBahia para aplicação do regime normal de apuração do ICMS é datado de 16.6.10, sendo portanto posterior à lavratura do Auto de Infração e também é posterior à solicitação da diligência feita pelo órgão julgador. Destaca que, conforme consta no instrumento à fl. 483, em que a auditora pediu autorização do inspetor para aplicar o regime normal de apuração, consta uma menção manuscrita ao número do presente Auto de Infração, e também no Termo de Exclusão do SimBahia à fl. 486, datado de 15.4.10, há menção expressa a este Auto. Quanto ao processo de desenquadramento, o autuado frisa que a auditora, ao se manifestar acerca da impugnação apresentada, justificou a necessidade daquela medida para que se pudesse dar andamento ao julgamento do Auto de Infração. Reclama que o despacho do inspetor fazendário ao indeferir o pedido do contribuinte é lacônico. Reporta-se à fl. 568, na qual há uma comunicação do supervisor de fiscalização dirigida ao inspetor, e frisa que naquele instrumento é recomendado o encaminhamento do processo para o setor de cadastro, visando ao desenquadramento retroativo à data de sua efetivação, a fim de dar base legal ao processo de fiscalização e cobrança de ICMS. Aponta a resposta à consulta formulada à GECOT/DITRI. Considera nula a autuação com base nos seguintes argumentos: a) o CONSEF já decidiu que para ser exigido o imposto pelo regime normal, relativamente a operações de contribuintes do regime do SimBahia é necessário e imprescindível o prévio desenquadramento deste regime pela autoridade competente, e, ao contrário do que pretende a fiscalização, não se pode instaurar o procedimento de desenquadramento do SimBahia com o propósito de “convalidar” a cobrança prévia do imposto pelo regime normal de tributação; b) a Decisão que julgou improcedente a impugnação apresentada pela empresa no processo de exclusão do SimBahia é nula de pleno direito por ofensa ao princípio da motivação, haja vista que não traz qualquer fundamentação à negativa; c) a empresa não foi comunicada da Decisão que julgou improcedente a sua impugnação ao ato de exclusão. Reiterando essas três questões, o autuado observa que o processo de desenquadramento da empresa do sistema do SimBahia anexado aos autos pela auditora é posterior à lavratura do Auto de Infração. Frisa que houve ofensa ao princípio da motivação na Decisão que determinou o desenquadramento, por ser carente de fundamentação. Cita doutrina. E assinala a ausência de intimação prévia da empresa acerca da Decisão que determinou o seu desenquadramento do SimBahia.

Através do Acórdão JF n. 0002-03/11, a 3ª Junta de Julgamento decidiu, por unanimidade, pela nulidade da infração 1, sob o entendimento de que:

*A defesa suscita como preliminar a decadência do direito do Estado de lançar o imposto em relação aos fatos geradores ocorridos entre março e outubro de 2002. Pede que o crédito lançado em relação àqueles meses seja cancelado sem julgamento de mérito, tomando por fundamento o art. 150, § 4º, do CTN, sustentando a tese de que, por se tratar de tributo sujeito ao regime de lançamento por homologação, o termo inicial do prazo decadencial de 5 anos para o fisco efetuar o lançamento tributário é o dia da ocorrência do fato gerador, e não o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, sendo esse o entendimento unanimemente aceito pelo Poder Judiciário, inclusive pelo STJ, conforme decisões que indica. Argumenta que a regra do art. 173 do CTN é para os tributos sujeitos ao lançamento por declaração.*

*Não acato a preliminar de nulidade suscitada pela defesa, haja vista que, nos termos do art. 173 do CTN, ainda não havia ocorrido a decadência do direito de ser lançado o crédito tributário relativo ao exercício de 2002. O prazo de decadência começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Os débitos que segundo a defesa já teriam sido alcançados pela decadência – os relativos aos meses de março a outubro de 2002 – já poderiam ter sido lançados no exercício de 2002. O primeiro dia do exercício seguinte é 1º de janeiro de 2003. Por conseguinte, o lançamento do período em discussão poderia ser feito até 31 de dezembro de 2007. O procedimento fiscal foi formalizado em 19 de outubro de 2007, e o sujeito passivo foi intimado no dia 24 do mesmo mês. O Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81), no art. 107-A, acrescentado pela Lei nº 8.534/02, estabelece o prazo de decadência*

*do direito de efetuar o lançamento do crédito tributário em consonância com o art. 173 do CTN. O § 4º do art. 150 do CTN, ao qual se apega a defesa, aplica-se é quando a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação. Por essas razões, ultrapasso a preliminar suscitada.*

*Há outra questão, relativa ao item 1º, a ser decidida preliminarmente, questão essa que tem desdobramentos complexos que terminam envolvendo aspectos de mérito. Esse item diz respeito a recolhimento de ICMS que teria sido efetuado a menos, em razão da perda do direito à adoção do tratamento tributário previsto no regime simplificado de apuração do imposto (SimBahia), porque o contribuinte não teria preenchido os requisitos regulamentares do aludido regime, fato que teria sido comprovado mediante ação fiscal, ficando sujeito ao pagamento do tributo que seria devido sem o tratamento tributário daquele regime, haja vista que, para se inscrever como empresa de pequeno porte, em vez de o fazer como empresa do regime normal, teria utilizado como sócios “interpostas pessoas”, constando no final da descrição do fato referência a um relatório anexo.*

*Como se vê, a acusação foi feita de forma muito vaga. É dito que o contribuinte não preencheu os requisitos regulamentares do aludido regime, fato comprovado mediante ação fiscal, porque utilizou como sócios “interpostas pessoas”. Não diz, contudo, quais seriam as tais “interpostas pessoas”, limitando-se a dizer que o procedimento e as provas estariam detalhados em “relatório anexo”.*

*Apesar de no Auto de Infração ser feita menção a um “relatório anexo”, constando que no mencionado relatório estariam detalhados o procedimento e as provas, não foi anexado ao Auto relatório algum, e para esse relatório vir aos autos foram necessárias duas diligências, solicitando-se inclusive a atenção especial do Sr. Inspetor, haja vista que a nobre auditora responsável pelo lançamento considera que investigações fiscais constituem procedimentos internos, não havendo razão para deles ser dada ciência ao contribuinte.*

*Quanto a esse ponto, cumpre frisar que é justamente aí que se mostra a diferença entre procedimento e processo. Durante a fase de investigação, quando ainda não há processo, mas apenas procedimento, que é conduzido unilateralmente pelo fisco, não há, realmente, necessidade de informar ao contribuinte o que está sendo apurado, basta que seja lavrado termo de início dando-lhe ciência de que está sendo fiscalizado, haja vista que, durante as investigações, ele não está sendo ainda acusado de nada, podendo até a investigação chegar à conclusão de que não há irregularidade alguma, e tudo fica nisso, mero procedimento. É por essa razão que no procedimento não se aplicam os preceitos atinentes ao contraditório e à ampla defesa. No entanto, concluído o procedimento investigatório, caso haja alguma infração, formaliza-se a acusação pelo instrumento próprio, o auto de lançamento e imputação de pena, que constitui o procedimento final de uma cadeia de procedimentos preliminares. Na formalização do lançamento, devem ser anexados todos os elementos que o fundamentam, e de tudo deve ser dada ciência ao acusado, com estrita observância dos princípios do contraditório e da ampla defesa, para que o acusado tenha condições de avaliar a imputação por inteiro, podendo dessa avaliação resultar o adimplemento da obrigação ou a impugnação do feito. Se o contribuinte não impugna o lançamento, não chega a instaurar-se o processo, de modo que tudo se resume ao conceito de procedimento. No entanto, se o contribuinte impugna o lançamento, instaura-se nesse instante o processo administrativo fiscal, sujeito à observância do devido processo legal.*

*Essa parte da preliminar está superada, pois o Relatório de Investigação Fiscal foi afinal acostado aos autos (fls. 424/443), e, por determinação desta Junta, a repartição local forneceu cópias da informação fiscal e dos relatórios de investigação e reabriu o prazo de defesa.*

*Ainda como preliminar, há uma questão a ser decidida, que diz respeito ao método ou critério seguido na apuração dos valores que segundo a fiscalização seriam devidos ao erário, haja vista que, no caso de irregularidades envolvendo contribuintes do SimBahia, a jurisprudência deste Conselho tem feito a distinção entre “desenquadramento” e “perda do direito ao regime de tributação” daquele sistema. Isso porque, em se tratando de desenquadramento (ou exclusão), o contribuinte é retirado do segmento cadastral do SimBahia, passando o imposto a ser apurado pelo regime normal de apuração, sendo que a legislação prevê o desenquadramento puro e simples, surtindo efeitos a partir do ato de exclusão, bem como o desenquadramento retroativo, na hipótese de o contribuinte ter se enquadrado irregularmente no regime do SimBahia, caso em que a fiscalização é autorizada a desconsiderar o tratamento simplificado, levantando o tributo devido, desde o momento do enquadramento irregular, pelo regime normal de apuração do imposto. Diferentemente, em se tratando de ocorrência de fato que implique apenas a perda do direito ao regime de tributação do sistema simplificado do SimBahia, apura-se o imposto devido, lavra-se o Auto, mas o contribuinte não é desenquadrado, continua inscrito no regime simplificado.*

*Não ficam por aí as diferenças entre os dois critérios procedimentais. O desenquadramento é um ato mais formal, mais burocrático. Tendo em vista que, de acordo com o princípio da simetria (princípio de hermenêutica), só pode desenquadrar quem tem competência para enquadrar, o desenquadramento precisa ser efetuado pelo inspetor fazendário, que é quem defere os pedidos de enquadramento. Já no caso da perda do direito ao regime de tributação do SimBahia, a competência é da autoridade lançadora, ou seja, dos auditores, e agora também dos agentes de tributos.*

*Há uma terceira diferença que diz respeito à forma de determinação dos valores devidos, haja vista que o desenquadramento implica o refazimento total da conta cortente fiscal, não se aplicando aquela regra que manda dar o crédito presumido de 8%, que apenas tem vez no caso de lançamento do tributo por perda do direito ao regime do SimBahia relativamente a determinado fato isoladamente considerado.*

*Por isso, na fase de instrução, tendo em vista a proposta constante no final da denúncia às fls. 9/11, em que a auditora sugeriu ao inspetor o desenquadramento do autuado da condição de empresa de pequeno porte, o processo foi submetido à apreciação desta Junta na pauta suplementar do dia 11.11.09 (fl. 479), para deliberação acerca da necessidade de esclarecimento quanto ao fundamento da ação fiscal da qual resultou o lançamento objeto do item 1º do presente Auto. Decidiu-se então remeter os autos em diligência para que a auditora anexasse aos autos os seguintes instrumentos: a) cópia do ato mediante o qual o Inspetor Fazendário determinou o desenquadramento do contribuinte do regime do SimBahia; b) cópia da comunicação, ao contribuinte, do ato do Inspetor Fazendário pelo qual foi feita sua exclusão do regime do SimBahia.*

*Atendendo à diligência, a auditora anexou as peças às fls. 482/573.*

*Dada ciência dos novos elementos ao contribuinte, este se manifestou assinalando que somente depois de transcorridos quase 8 meses após a determinação da diligência foi que a auditora anexou as peças do processo de desenquadramento, conforme aponta o documento à fl. 481, datado de 22.7.10, observa que o desenquadramento da empresa do regime do SimBahia é datado de 16.6.10, sendo portanto posterior à lavratura do Auto de Infração e também é posterior à solicitação da diligência feita pelo órgão julgador. Alude à jurisprudência do CONSEF. Pontua que não se pode instaurar o procedimento de desenquadramento do SimBahia com o propósito de “convalidar” uma autuação já efetuada. Reclama da forma lacônica como foi decidido o desenquadramento, sem a devida motivação. Alega que a empresa não foi comunicada da Decisão que julgou improcedente a sua impugnação ao ato de exclusão.*

*Conforme já foi demonstrado, há que se ter em mente a distinção entre desenquadramento do SimBahia e perda do direito ao tratamento fiscal do regime do SimBahia relativamente a determinado fato isoladamente considerado. Neste caso, tendo em vista que, no entendimento da fiscalização, o contribuinte havia obtido o enquadramento no SimBahia de forma irregular, impunha-se a formalização do seu desenquadramento, para em seguida proceder-se ao lançamento do tributo pago a menos em virtude do ilícito apurado, e não a simples perda do direito ao tratamento diferenciado. Sendo assim, o desenquadramento teria de ser efetuado oficialmente, mediante ato formal da autoridade competente, passível de impugnação pelo contribuinte, de modo que, somente depois de efetuado o desenquadramento, com intimação do ato ao sujeito passivo, e analisadas as razões porventura aduzidas em sua impugnação, é que poderia a autoridade lançadora entrar em cena, levantando o débito retroativamente à data da constituição irregular da empresa.*

*O problema é que, conforme foi destacado pela defesa, houve uma inversão na seqüência dos procedimentos, pois a auditora, tendo sugerido o desenquadramento do autuado (fl. 11), em vez de aguardar que o inspetor efetuasse o desenquadramento para então proceder ao lançamento dos valores porventura pagos a menos, se antecipou ao ato do desenquadramento, ou melhor, não aguardou que o inspetor fazendário decidisse se acatava ou não a sugestão de desenquadramento, e ela mesma “desenquadrrou”.*

*A defesa assinala que o desenquadramento foi feito muito tempo depois. De fato, pelos elementos constantes nos autos:*

- a) a sugestão da auditora no sentido de que o inspetor fazendário efetuasse o desenquadramento do autuado do SimBahia foi formalizada em instrumento datado de 4.4.07 (fl. 11);*
- b) em 19.10.07, foi lavrado o Auto de Infração, sem que tivesse havido o desenquadramento sugerido pela auditora;*
- c) em 11.11.09, na fase de instrução deste processo, notando-se a falta de desenquadramento, esta Junta determinou a remessa dos autos para que fosse anexada cópia do ato mediante o qual o Inspetor Fazendário houvesse efetuado o desenquadramento do contribuinte do regime do SimBahia e da sua ciência ao contribuinte (fl. 479);*
- d) há um requerimento em que a autuante pediu autorização ao inspetor fiscal para aplicar o regime normal de apuração, que já ela já havia efetuado através do Auto de Infração (fl. 483). Apesar de o requerimento não estar datado formalmente, o sistema da SEFAZ imprimiu no rodapé do instrumento: “PRS-FAP-DAT-2196 (24-08-2009)”, ficando evidente portanto que a autorização foi dada quase dois anos depois de o Auto de Infração ter sido lavrado – um ano e dez meses;*
- e) como se não bastasse, o desenquadramento do autuado somente viria a ser formalizado em 15.4.10 (fl. 486).*

*Note-se que, conforme reclama a defesa, a auditora somente procedeu à juntada do ato do desenquadramento quase 8 meses depois da solicitação feita na diligência, e, evidentemente, só o fez em virtude da autuação já efetuada, tanto assim que consta à fl. 568 uma comunicação do supervisor de fiscalização dirigida ao inspetor,*

na qual recomenda o encaminhamento do processo ao setor de cadastro, visando ao desenquadramento retroativo à data de sua efetivação, a fim de dar base legal ao processo de fiscalização e cobrança de ICMS, ou seja, visando convalidar o Auto de Infração.

Ora, não se pode instaurar o procedimento de desenquadramento do SimBahia com o propósito de “convalidar” uma autuação já efetuada. A autuação teria de vir em decorrência do desenquadramento do autuado do sistema de SimBahia, e não o contrário, proceder-se ao desenquadramento tendo em vista o Auto de Infração.

O enquadramento do fato, no Auto, aponta como fundamento genérico os arts. 116 e 124, I, “a”, do RICMS. Como se trata de disposições genéricas, seu exame torna-se despiciendo neste caso. Concentro-me então nos dispositivos em que recai o fundamento específico – os arts. 406-A, 408-L e 408-P, atualmente revogados, mas que importam essencialmente aqui, pois estavam em vigor à época do fato em análise.

Começo pelo art. 406-A. Esse artigo, que cuida da “exclusão”, integrava uma subseção intitulada “Do Desenquadramento da Microempresa, da Empresa de Pequeno Porte e do Ambulante”, pelo que se depreende que para o legislador as expressões “exclusão” e “desenquadramento” são equivalentes. Como o art. 406-A sofreu inúmeras alterações, há que se atentar, na medida do possível, para a redação vigente entre março de 2002 e dezembro de 2006, tarefa extremamente difícil, tantas são as alterações. Além disso, considerando-se que o art. 406-A enumera, em seus incisos, os vários motivos que implicavam a exclusão de ofício do contribuinte do regime do SimBahia, importa em primeiro lugar identificar o inciso que interessa neste caso (utilização de “interpostas pessoas”), que é o inciso IV, na redação dada pela Alteração nº 9 (Decreto nº 7.466/98):

“Art. 406-A. A exclusão dar-se-á de ofício:

.....

IV - sendo comprovado, mediante ação fiscal, que o contribuinte não preenche os requisitos regulamentares que caracterizam a microempresa, a empresa de pequeno porte ou o ambulante;”

O outro dispositivo indicado no enquadramento é o art. 408-L. Esse artigo integrava uma seção intitulada “Das Irregularidades Fiscais Relacionadas com Contribuintes Enquadrados no SimBahia”, compreendendo, portanto: a) infrações cometidas por contribuintes regularmente enquadrados no SimBahia e que não exigem o seu desenquadramento (que é ato de competência do inspetor fazendário), cabendo ao próprio fiscal lançar o imposto que deixou de ser pago (o lançamento é ato da competência do fiscal, auditor ou agente de tributos), permanecendo o contribuinte no SimBahia; b) irregularidades relativas a contribuintes indevidamente enquadrados no SimBahia, caso em que, fazendo-se uma interpretação sistemática, devem ser desenquadrados do regime simplificado, como prevê o art. 406-A (mediante ato da autoridade competente, que é o inspetor fazendário), para em seguida ser expedida ordem de serviço visando à verificação do imposto que deixou de ser pago, a ser lançado pela autoridade competente (mediante Auto de Infração, cuja lavratura compete ao fiscal, auditor ou agente de tributos).

Em ambos os casos, verifica-se a perda do direito à adoção do tratamento tributário previsto no regime simplificado do SimBahia, com a diferença de que, no primeiro, não se dá o desenquadramento, apenas a perda do direito ao tratamento diferenciado, ao passo que, no segundo, impõe-se o desenquadramento como ato preparatório necessário, sem o qual não se aplica a perda do direito.

O art. 408-L comporta vários incisos. Como neste Auto a imputação diz respeito à utilização de “interpostas pessoas”, importa analisar apenas o inciso IV, na redação dada pela Alteração nº 15 (Decreto nº 7.729/99):

“Art. 408-L. Perderá o direito à adoção do tratamento tributário previsto no regime simplificado de apuração do ICMS (SimBahia) a empresa:

.....

IV - constituída com interposição de pessoas que não sejam os efetivos sócios ou proprietários;”

Quanto ao art. 408-P, ele prevê que os contribuintes de que tratam os incisos II, III, IV, V e VI do artigo 408-L ficam sujeitos ao pagamento do imposto que seria devido sem o tratamento tributário do SimBahia:

“Art. 408-P. O contribuinte de que tratam os incisos II, III, IV, V e VI do artigo 408-L ficará sujeito ao pagamento do imposto que seria devido sem o tratamento tributário do Regime Simplificado de Apuração do ICMS (SimBahia).”

Em suma: no caso de infrações cometidas por contribuintes regularmente enquadrados no SimBahia e que não exigem o seu desenquadramento, como, por exemplo, nos casos de infrações apuradas mediante levantamento de estoque, suprimimento de caixa de origem não comprovada, saldo credor de caixa, omissão de receita apurada com base em informações prestadoras por instituição financeira ou administradora de cartões de crédito ou de débito, constatado o fato, o auditor apura o débito e efetua o lançamento do crédito tributário, sem que haja

*necessidade de prévio desenquadramento da empresa do regime tributário excepcional. Já no caso de empresa constituída irregularmente, o legislador estabeleceu um critério diferenciado, prevendo que o titular da inspetoria proceda ao desenquadramento do contribuinte indevidamente inscrito no regime simplificado.*

*Poder-se-ia considerar que a regulamento não diz o que deva ser feito primeiro – o desenquadramento pelo inspetor e o lançamento do imposto pelo fiscal. De fato, o regulamento não diz, mas para o intérprete isto é uma questão de lógica: se a norma prevê a perda do direito ao regime simplificado (que se materializa no Auto de Infração) em virtude de enquadramento irregular do contribuinte e quem tem competência para decidir se o enquadramento foi regular ou não é o inspetor fazendário, é claro que o desenquadramento constitui um requisito necessário para que se proceda à perda do direito ao regime. Não fosse assim, se se admitisse a perda do direito ao tratamento do SimBahia independentemente de prévio desenquadramento, quando o contribuinte impugnasse o lançamento, haveria um conflito de competência, já que em princípio quem tem competência para decidir se determinado contribuinte deve ou não ser desenquadrado daquele regime é o inspetor fazendário.*

*Noutras palavras: a) nos casos de simples perda do direito ao tratamento simplificado, o fiscal apura o débito e efetua o lançamento, que, se for impugnado, será decidido pelo CONSEF com base nos elementos de prova apresentados; b) porém, nos casos de desenquadramento, como a competência para decidir se deve ou não proceder ao desenquadramento é do inspetor fazendário, o desenquadramento constitui um requisito a ser preenchido antes da autuação fiscal.*

*Por esses aspectos, o lançamento do item 1º é nulo. A repartição fiscal examinará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento. É evidente que se o interessado, antes de nova ação fisciisotais, sanar alguma irregularidade porventura existente, se exime de sanções.*

Em atendimento ao art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, a 1ªJF do CONSEF recorreu de ofício a esta CJF.

## VOTO

Reparo algum merece a Decisão recorrida, tendo em vista que a acusação fiscal refere-se ao recolhimento a menor do ICMS, em razão da perda do direito à adoção do tratamento previsto no regime simplificado de apuração do imposto (SimBahia), porque o contribuinte não preencheu os requisitos regulamentares do aludido regime, fato comprovado mediante ação fiscal, ficando sujeito ao pagamento do tributo que seria devido sem o tratamento tributário daquele regime, haja vista que, para se inscrever como empresa de pequeno porte, em vez de o fazer como empresa do regime normal, utilizou como sócios “interpostas pessoas”, conforme relatório anexo, no qual são detalhados o procedimento e as provas.

Da análise dos documentos anexados aos autos constato que o lançamento em questão baseou-se em um procedimento de investigação fiscal, que resultou no Relatório de Investigação Fiscal, elaborado pelo Grupo de Analista da INFAZ Varejo, tendo concluído que “a empresa GB PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS LTDA. foi constituída com a utilização de empregado dessa mesma empresa e de familiar de sócios da empresa B&S OIL EQUIPAMENTOS LTDA. com o objetivo de se beneficiarem no Sistema SimBahia”. Este relatório foi anexado aos autos em 16/07/2007, às fls. 424/443, em atendimento à diligência requerida pela Junta de Julgamento Fiscal, época em que, também, ficou esclarecido que os representantes das empresas tomaram ciência do mencionado relatório em 19/06/2007, data anterior à lavratura do Auto de Infração.

Dos fatos relatados, poder-se-ia concluir que o contribuinte incorreu na prática de infração de natureza grave, possibilitando a sua exclusão no regime SimBahia, conforme previsto no art. 15 da Lei nº 7.357/98.

No entanto, verifico que o desenquadramento do contribuinte no regime, somente foi formalizado em 15/04/10, posteriormente à data da lavratura do Auto de Infração, através do Termo de Exclusão do Simbahia, emitido pelo Inspetor Fazendário, conforme se verifica no documento anexado à fl. 486.

Este Conselho de Fazenda tem se manifestado reiteradamente pela nulidade do lançamento de ofício na situação citada, e aqui transcrevo voto exarado pela Senhora Conselheira desta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal Sandra Urânia Silva Andrade, que se enquadra perfeitamente na

situação em tela:

*“...Da leitura dos incisos II e IV do artigo 15, combinado com o art. 19 e o inciso IV do art. 22 da Lei nº 7.357/98 - que instituiu o regime SimBahia – abaixo transcritos, depreende-se que dois efeitos jurídicos podem advir caso o contribuinte enquadrado no regime em apreço opte pelo SimBahia utilizando-se de declarações inexatas ou falsas ou se constitua com interposição de pessoas que não sejam os efetivos sócios ou proprietários:*

*“Art. 15. Perderá o direito à adoção do tratamento tributário previsto no Regime Simplificado de Apuração do ICMS a empresa:*

*(...)*

*II - que optar pelo enquadramento no Regime, utilizando-se de declarações inexatas ou falsas;*

*(...)*

*IV - constituída com interposição de pessoas que não sejam os efetivos sócios ou proprietários;*

*(...)*

*Art. 19. Quando se constatar quaisquer das situações previstas nos arts. 15, 16, 17 e 18 desta Lei, o imposto será exigido com base nos critérios e nas alíquotas aplicáveis às operações normais, a partir da ocorrência dos fatos.*

*(...)*

*Art. 22. A exclusão dar-se-á de ofício:*

*(...)*

*IV - nas situações mencionadas nos incisos II, III e IV do art. 15;”*

*Assim, da leitura dos dispositivos transcritos os efeitos jurídicos são a perda do tratamento tributário previsto no Regime SimBahia e a exclusão de ofício, também denominada de desenquadramento.*

*Por outro lado, muito embora o RICMS não traga expressamente qual seria a autoridade competente para efetuar a exclusão de ofício, este Conselho de Fazenda já proferiu decisões no sentido de que se a autoridade competente para efetuar a perda do direito à adoção do tratamento tributário simplificado de apuração do ICMS, em caso de cometimento de infrações de natureza grave, é o Inspetor Fazendário, nos termos expressos no art. 408-L, inciso V, efeito jurídico de menor gravidade que a própria exclusão (ou desenquadramento) do contribuinte do regime do SimBahia. Portanto, a conclusão lógica é que a exclusão de ofício deve ser, no mínimo, efetuada pelo Inspetor Fazendário.*

*Firmada qual seria a autoridade competente para a exclusão de ofício, e não constando no processo o referido ato, que deu causa à ação fiscal com a conseqüente lavratura do Auto de Infração, não há como validarmos o presente lançamento de ofício, sob pena de estarmos convalidando procedimento sem o mínimo amparo legal, com o risco de levarmos ao Poder Judiciário uma demanda temerária, que fatalmente sucumbirá acrescida do ônus da sucumbência.*

*Registre-se, por outro lado, que embora a legislação não determine qual o rito a ser aplicado na exclusão do regime do SimBahia, a regra do artigo 408-B, estabelecia que uma vez determinado o desenquadramento do contribuinte da condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou de ambulante para a condição de contribuinte normal, deveria o contribuinte, “... **no último dia útil do mês em que receber a comunicação do desenquadramento**, efetuar o levantamento das mercadorias em estoque .....”.*

*Ora, está expressa, portanto, a necessidade de que o contribuinte que foi excluído (desenquadrado) do regime SimBahia seja comunicado deste fato, até para que pudesse adotar o procedimento disciplinado no dispositivo citado ou ainda o procedimento regido no art. 407-A do RICMS, que determinava que ao ser efetuada de ofício a sua exclusão, o contribuinte poderia optar pelo enquadramento em outra categoria, ou adotar as providências que se fizerem necessárias para permanecer na categoria anteriormente adotada, quando admissível, desde que preenchidos os requisitos regulamentares.*

*E não poderia ser de outra forma, posto que a comunicação ao administrado do ato administrativo que diretamente lhe afeta não é mera formalidade, é regra que tem lastro no princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa e no princípio da segurança jurídica, ainda mais no caso específico em que a referida exclusão importou em cobrança retroativa do imposto. No entanto, não consta dos autos que tal comunicação foi feita, muito embora tenhamos tentado através da diligência suscitada, sem sucesso, obter prova que ela de fato ocorreu. Aliás, sequer se conseguiu a prova de que o ato de exclusão ocorreu.*

*É cediço que constitui pressuposto objetivo do ato administrativo os requisitos procedimentais, que são os atos jurídicos que devem ser expedidos pela autoridade administrativa para a validade do ato administrativo, destacando-se, entre os requisitos procedimentais, a comunicação. A comunicação, que não se confunde com a*



*publicidade, consiste no ato pelo qual a administração pública faz o interessado tomar ciência da iminência ou da expedição do ato administrativo.....*

*Assim, impende a decretação da nulidade de todo o Auto de Infração em epígrafe, posto que baseado em exclusão de ofício não comprovada, amparando-se nosso julgamento no escólio do Celso Bandeira de Melo, que congrega nosso entendimento ao assinalar que "Os atos administrativos praticados em desconformidade com as prescrições jurídicas são inválidos. A noção de invalidade é antitética à de conformidade com o Direito (validade)".*

Dessa forma, concordo com o entendimento da Junta de Julgamento Fiscal de que houve uma inversão na sequência dos procedimentos, tendo em vista que a autuante lavrou o Auto de Infração antes do desenquadramento oficial, ato de competência exclusiva do Senhor Inspetor Fazendário, configurando-se nítida ofensa ao devido procedimento legal.

Assim, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício apresentado para manter inalterada a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **108595.0004/07-8**, lavrado contra **GB PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS LTDA.**, devendo o recorrido ser intimado a efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$11.154,64**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de maio de 2011.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – RELATORA

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SE - REP. DA PGE/PROFIS