

A. I. N° - 108595.0004/07-8  
AUTUADO - GB PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS LTDA.  
AUTUANTE - MARIA CÉLIA RICCIO FRANCO  
ORIGEM - INFRAZ INDÚSTRIA  
INTERNET - 16/03/2011

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0002-03/11**

**EMENTA:** ICMS. 1. 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 tem firmado a distinção entre a jurisprudência deste Conselho 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. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE PAGAMENTO. Lançamento não impugnado pelo sujeito passivo.

Rejeitada a preliminar de decadência. Auto de Infração  
**PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 19/10/07, diz respeito aos seguintes fatos:

1. recolhimento de ICMS 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 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%;
2. falta de pagamento da diferença de alíquotas de ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a consumo do estabelecimento, sendo lançado tributo no valor de R\$ 11.154,64, com multa de 60%.

O contribuinte defendeu-se (fls. 347/368) alegando preliminarmente que o lançamento englobou período alcançado pela decadência, cujo prazo deve ser contado na forma do § 4º do art. 150 do CTN, segundo a jurisprudência do STJ. Argumenta que, tendo a empresa sido intimada do lançamento em 24 de outubro de 2007, ficando, naquela data, constituído o crédito tributário, com relação aos fatos geradores ocorridos entre março e outubro de 2002 já decorreram os 5 anos legalmente previstos, tendo por isso decaído o direito do fisco de cobrar aqueles supostos créditos. Sustenta 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, conforme o art. 150, § 4º, do CTN, e não o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Diz ser esse o entendimento unanimemente aceito pelo Poder Judiciário, inclusive pelo STJ, dando como exemplos as decisões proferidas nos Embargos de Divergência do REsp nº 101.407-SP (98.88733-4) e no julgamento do REsp nº 180879-SP. Argumenta que a regra do art. 173 do CTN é para os tributos sujeitos ao lançamento por declaração, em relação aos quais se pressupõe urna atividade prévia por parte do sujeito ativo, prevendo que o prazo decadencial é de 5 anos, iniciando a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, imaginando o legislador, assim, um tempo hábil para que as informações possam ser compulsadas e, com base nelas, preparado o lançamento pelo fisco, porém, em se tratando de tributos como o ICMS, cujo lançamento é feito pelo próprio contribuinte (por homologação), esta regra não se aplica, pois, ocorrido o fato gerador, já nasce para o contribuinte a obrigação de apurar e pagar o tributo, sem qualquer participação do fisco, que tem, a partir daquele fato gerador, o prazo de 5 anos para formalizar e constituir o seu crédito, através do Auto de Infração, conforme está expresso no CTN, em seu art. 150, § 4º. Conclui observando que, no caso em exame, como o fisco só formalizou o lançamento de ofício em 24.10.07, já havia decaído o seu direito de alcançar fatos ocorridos antes de 24.10.02. Requer a declaração de decadência quanto ao período assinalado.

Quanto ao mérito, no que concerne ao item 1º, que cobra retroativamente a diferença entre o ICMS calculado pelo regime normal de apuração e o imposto pago pelo regime do SimBahia, porque a empresa teria perdido o direito à adoção do tratamento tributário simplificado, acusada de ter utilizado como sócios interpostas pessoas, o autuado inicia sua defesa expondo os seguintes fatos: *a)* a GB Produtos Industrializados Ltda. foi constituída em 2001, visando à produção de bens que dependem de um complexo processo industrial, que se mostrava cada vez mais inviável quando contratado de fornecedores situados fora do Estado, e nasceu da união de esforços e objetivos comuns, de um lado, do Sr. Gerson Bispo dos Santos, um de seus sócios

fundadores, especializado no procedimento de trepanação (brocagem), processo complexo e específico consistente em realizar pequenos furos em barras de aço-liga, na maioria das vezes endurecida, que é um processo contratado por pouquíssimas empresas, especialmente porque apenas equipamentos bélicos e de perfuração de petróleo necessitam de tubos trepanados, e de outro lado, a empresa B&S Tools Equipamentos Industriais, que, insatisfeita com os seus fornecedores externos, necessitava de uma empresa local, capaz de satisfazer à sua demanda crescente de produtos trepanados, com rapidez e confiabilidade; b) com o passar do tempo, comprovada a experiência dos sócios para produzir com competência e qualidade produtos trepanados, passou a B&S a não mais comprar do seu fornecedor em São Paulo; c) depois, a B&S sugeriu que a GB desenvolvesse outro projeto: produtos trepanados com proteção de metalização por arco “spray”, o que foi realizado com supreendente resultado, aumentando a vida útil dos materiais em até quatro vezes, e, em virtude do sucesso desse novo projeto, a GB passou a fornecer com exclusividade esses materiais à contratante, em substituição a um antigo contratado estabelecido no Rio Grande do Norte; d) com isso, a GB tornou-se a única empresa na Bahia a metalizar diâmetros internos longos, colocando a parceria entre a GB e a B&S em enorme vantagem qualitativa e técnica frente à concorrência; e) a atuação da GB não se resume à simples produção de peças, mas também envolve a prestação de uma solução integrada para os seus contratantes, pois dispõe de técnicos treinados e qualificados para aplicação das peças fabricadas na montagem do produto final, o que justifica a presença de alguns funcionários da GB nas instalações da B&S.

Diz o autuado que nunca foi negado o vínculo familiar existente entre os sócios da GB e os sócios da B&S, aduzindo que, caso houvesse alguma intenção de camuflar ou escamotear esse vínculo, jamais comporia o quadro societário da GB o Sr. Altamirando Cerqueira de Santana, genitor dos filhos da Sra. Maria Bernadete Barreto Santana, sócia da B&S. Assegura que os contratos sociais foram elaborados com absoluta precisão, constando o nome completo de todos os sócios, a sua qualificação integral, inclusive o verdadeiro endereço residencial, estado civil, regime de bens, etc., tudo realizado com absoluta transparência, nunca se negando a existência de grau de parentesco entre membros das duas pessoas jurídicas em análise. Considera que a fiscalização se valeu desse claro e inquestionável fato para criar um verdadeiro estardalhaço, afirmando, dentre outras coisas, que a relação entre as duas empresas seria “incestuosa”, com único instituído de fraudar a legislação tributária, levantando a partir daí uma série de fatos tidos como indiciários de suposta fraude, a maioria irrelevante, mas sempre retornando ao ponto inicial da sua investigação, que seria a “descoberta” de que os sócios das empresas tinham vínculo familiar comum, tanto assim que a hipótese que fundamentou o pretendido desenquadramento do regime SimBahia, objeto do item 1º do Auto, foi a constituição de pessoa jurídica por interpostas pessoas que não seriam sócias ou proprietárias da empresa. Alega que a fiscalização, além de promover um retrocesso histórico anterior à criação da personalidade jurídica, equivocou-se jurídica e faticamente ao aplicar a legislação, uma vez que a GB não é constituída de interposta pessoa que não seja sócia ou proprietária.

A defesa passa então a comentar o conceito de “interposta pessoa”. Observa que, embora haja previsão da figura da “interposta pessoa” na legislação federal, especificamente no caso dos impostos aduaneiros (IN SRF nº 243/2002, art. 2º) e nas diversas legislações estaduais, inclusive no art. 408-L do RICMS, não existe no direito positivo brasileiro um diploma legal que a defina em todos os seus termos, sendo seu conceito fruto exclusivo da prática fiscal e criminal, sempre relacionado com a utilização de pessoa alheia na mediação e consecução de objetivos ilícitos, de modo que interposta pessoa vem a ser o indivíduo vulgarmente denominado de “laranja” ou “testa-de-ferro”, constando no dicionário como sendo a pessoa que tem nome e registro legais usados em transações ilícitas, em benefício de terceiros, cuja identidade fica oculta, e ainda como pessoa ingênuo, simples ou sem importância. Comenta que a configuração da interposta pessoa está condicionada à existência de três requisitos intrínsecos, a saber: a) utilização de nome e registro legais de pessoa alheia, b) como meio para obtenção de objetivos ilícitos c) em

favor de um terceiro, que apesar de oculto, mantém o controle e a direção de toda a situação. Tece considerações acerca do que comumente é noticiado nos meios jornalísticos acerca de pessoa interposta.

Feitas essas considerações, a defesa passa a questionar se há nos autos elementos que provem que os sócios da GB são interpostas pessoas. Indaga se os senhores Altamirando Santana e Gerson Santos são interpostas pessoas, ou seja, se são “laranjas” ou “testas-de-ferro” dos sócios da B&S. Frisa que, se houvesse alguma intenção de fraude na constituição da GB, não comporiam os seus quadros sociais pessoas ligadas aos supostos interessados por grau de parentesco, devidamente qualificadas nos contratos sociais, denotando que ninguém usaria pai, marido, sogro ou esposa para cometimento de ato ilícito. Pondera que a existência de vínculo familiar entre os sócios das duas empresas, ao revés de fundamentar a autuação, demonstra que não houve qualquer fraude na constituição da sociedade. Acentua que o vínculo familiar entre sócios de empresas do mesmo ramo é fenômeno comum no meio empresarial, sem que isso comprove qualquer relação incestuosa entre empresas, dando como exemplos os casos das gigantes do mercado desportivo Adidas e Puma, que foram fundadas pelos irmãos Adi e Rudolf Dassler, respectivamente, mas nem por isso há fraude no relacionamento entre ambas, a menos que a fiscalização tenha um plano diferente para a Puma e para a Adidas na Bahia.

Segundo a defesa, o que caracteriza a interpusta pessoa é a ausência de controle ou ingerência sobre a situação, uma vez que ela é apenas meio para cometimento de fraude por uma pessoa oculta, sendo que, no presente caso, a fiscalização não carreou qualquer prova de que os sócios da impugnante foram controlados ou coagidos pelos ocultos interessados, pois, ao contrário, o próprio relatório fiscal que embasou o Auto de Infração demonstra que competia ao sócio Altamirando Santana o uso e a administração exclusiva da sociedade, comprovando que o poder gerencial estava reunido em suas mãos. Prossegue dizendo que o mesmo ocorre em relação ao sócio Gerson Santos, pois não há qualquer prova de que tenha sido controlado ou coagido pelos sócios da B&S em sua atuação, haja vista que foi o próprio sócio Gerson Santos quem recebeu e acompanhou a fiscalização ocorrida nas dependências da impugnante, representando-a no processo administrativo, revelando o seu poder diretivo sobre a pessoa jurídica, sendo ele o único responsável técnico pelo estabelecimento, organizando e estruturando toda a atividade empresarial, e a ele compete coordenar os trabalhos, dirigir os funcionários, efetivar o controle de qualidade, dirimir dúvidas, etc., por ser um dos poucos especialistas na Bahia no processo de trepanação desenvolvido pela empresa. Considera que a fiscalização se valeu do estereótipo do sócio engravatado para concluir que o metalúrgico não comporia o quadro societário da empresa, sem provar que ele tenha sido usado ou que era controlado pelos sócios da B&S. Protesta que não se podem admitir conclusões apressadas desse jaez, e caberia à fiscalização provar, por meio de fato robusto e incontestável, que o Sr. Gerson era coagido ou controlado pelos “sócios ocultos”. Considera que a fiscalização se atropela ansiosamente ao ter como configurada a hipótese de exclusão do SimBahia descrita no inciso IV do art. 408-L, que determina o desenquadramento de ofício da empresa constituída com interposição de pessoas que não sejam os efetivos sócios ou proprietários, afirmando que há vínculos de parentesco e de endereços entre os membros das duas empresas (GB e B&S), mas não aponta o fato mais importante, que seria a identificação dos sócios ou efetivos proprietários da GB. Argumenta que, se existiria interposição de pessoa, caberia à fiscalização apontar quem seriam os beneficiários do “esquema”. A seu ver não vale a alegação genérica de que todos tinham vínculos entre si, pois o inciso IV do art. 408-L exige que o trabalho investigativo indique com precisão a situação nele configurada, ou seja, exige prova de que o sócio efetivo era camuflado por interpusta pessoa. E indaga: o Sr. Altamirando era usado pela genitora dos seus filhos, Maria Bernadete Santana, sócia da G&S, como interpusta pessoa? Em que se beneficiaria disso? Por quê? E se eles são todos da mesma família, como dizer que um é proprietário e outro não? Conclui a defesa que a alegação de interposição é equivocada, seja porque os fatos demonstram exatamente o contrário, seja porque sequer foi respeitado o art. 408-L do RICMS.

Questiona os fundamentos usados pela fiscalização para configurar a interposição de pessoas. Considera absurda a caracterização do sócio Altamirando Santana como interpresa pessoa por não possuir capacidade financeira para integralizar suas cotas sociais, no valor de R\$ 19.800,00, alegando que tal acusação é contraditória, porque a mesma fiscalização, no curso da ação fiscal, afirmou que a empresa tinha faturado milhões de reais, o que seria desproporcional à sua estrutura física, e, antes disso, já havia aduzido que os sócios “familiares” se uniram para lesar o fisco, todos se beneficiando da carga tributária simplificada, concluindo ao final que um dos membros da família não possuía capacidade financeira para integralizar suas cotas sociais, no citado valor de R\$ 19.800,00. Com isso o autuado chama a atenção para a forma como a percepção dos fatos muda ao sabor das conveniências.

Explica que o sócio Altamirando Santana ingressou na sociedade, subscreveu a sua cota do capital social, declarando-a regularmente em sua declaração de imposto de renda. Observa que subscrever capital é diferente de integralizar capital: capital subscrito é o compromisso assumido pelos sócios ou acionistas de contribuir no limite da sua cota social, e capital integralizado é capital realizado por meio de dinheiro, bens suscetíveis de avaliação em dinheiro ou direitos a receber. Diz que, neste caso, houve o ingresso do sócio Altamirando Santana com compromisso de integralização do capital em exercícios futuros, permanecendo o sócio como devedor da verba de capital social a integralizar. Alega que não há qualquer vedação legal a essa operação, pois a legislação admite a subscrição de capital para pagamento futuro. Diz que fraude haveria é se o sócio não declarasse a operação na sua declaração de imposto de renda, mas esse cuidado foi efetivamente realizado, como comprova o próprio procedimento fiscal anterior à lavratura do Auto de Infração. A defesa assinala que a fiscalização alega que o sócio não possuía capacidade financeira para integralizar o capital social, mas não aponta quem efetivamente o integralizou. Argumenta que, por força do preceito do art. 408-L do RICMS, a fiscalização não pode se acomodar em afirmar que uma pessoa não é sócia da empresa, pois tem que provar isso, e essa prova não foi realizada.

Quanto ao Sr. Gerson Santos, a defesa observa que a fiscalização não contesta sua capacidade financeira para integralizar sua cota social, no valor de R\$ 200,00, apenas diz que ele seria empregado da empresa, por sua qualificação operária e por ter sido remunerado, em certos períodos, com base no mapa de produção. Explica que, conforme adiantou inicialmente, a criação da empresa somente foi possível pela experiência do sócio Gerson, um dos únicos especialistas na Bahia no ramo de atuação da empresa autuada, de modo que sua integração ao quadro social foi condição indispensável para a criação e organização empresarial da GB. Aduz que, por ser esta empresa praticamente uma sociedade capital-trabalho, era interesse do próprio sócio receber, em certos meses, pela produção da impugnante, sob o seu controle e administração, e não proporcionalmente à sua participação social.

Pondera que esse fato, por si só, não revela qualquer burla à composição social, mas sim um entendimento comum entre os sócios, perfeitamente legal à luz do direito. Considera que o que chocou a fiscalização teria sido o fato de um sócio não ter aparência de empresário, nem diploma superior, e contrapõe que isso não pode justificar a autuação.

Quanto aos fatos descritos no relatório anexo ao Ato de Infração, que segundo a fiscalização seriam indiciários de fraude na constituição da empresa autuada, a defesa considera que alguns deles são irrelevantes, como a proximidade geográfica entre as instalações das duas empresas (GB e B&S), intuitivamente necessária para reduzir custos de frete e seguro no fornecimento dos materiais. Observa que esses “indícios” não foram utilizados pela fiscalização para fundamentar a infração objeto do item 1º do Auto de Infração, que se resume a afirmar que foram utilizadas interpostas pessoas, pelos fundamentos já impugnados antes.

Salienta que a impugnação se restringirá à acusação acerca da interposição de pessoa (art. 408-L, IV, RICMS), na forma da descrição no item 1º do Auto, razão pela qual qualquer outro indício que

venha a ser usado pela fiscalização no curso deste processo revelará a nulidade do lançamento fiscal, por cerceamento do direito de defesa, que de antemão requer.

Questiona a cobrança do tributo retroativamente pelo regime normal de apuração, alegando que tal medida denota injustiça e arbitrariedade, haja vista que a empresa, ao optar pelo SimBahia em 2002, declarou o nome e a qualificação dos todos os seus sócios, sem qualquer oposição da Secretaria da Fazenda, e sua exclusão daquele regime simplificado se deu única e exclusivamente por uma mudança de interpretação da autoridade fazendária, pois a SEFAZ estava ciente, desde o início da opção pelo SimBahia, da composição societária da empresa e aceitou o enquadramento, e se assim foi, não pode ela cobrar o tributo retroativamente, sob pena de ferir os princípios da confiança e da segurança jurídica. Reporta-se à posição adotada pelo Poder Juridiário com relação à cobrança retroativa de tributo, por considerar que a legislação que imprima sanção ao contribuinte não pode ser aplicada retroativamente, pois violaria os princípios da irretroatividade, da confiança e da segurança jurídica. Alude a casos submetidos à apreciação dos tribunais, especialmente nas rotineiras exclusões retroativas de contribuintes do Simples pela Secretaria da Receita Federal. Transcreve ementa de acórdão do TRF 1<sup>a</sup> Região.

Pede que o Auto de Infração seja declarado nulo ou improcedente.

A auditora responsável pelo lançamento prestou informação (fls. 374-375) dizendo que é economista, e, por consequência, desenvolveu sua capacidade de raciocínio obedecendo à lógica cartesiana. Além disto, por herança genética, tem a tendência de sintetizar os fatos, e a objetividade é sua meta. Diz que, embora respeite os profissionais do Direito, não pode deixar de observar a tendência generalizada da utilização de uma linguagem rebuscada e longa para chegar ao cerne da questão. Diz que sua intenção é utilizar 10% da quantidade de páginas apresentada pela defesa.

Quanto à alegação de decadência dos créditos tributários anteriores a 24/10/2002, a auditora contrapõe que o art. 965 do Regulamento do ICMS derruba o requerimento, ao prever que o direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de cinco anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Diz que deixa a cargo da Procuradoria contra-argumentar à luz do Direito, e vai ao ponto, indagando se ficou ou não provado no Auto de Infração que o contribuinte em março de 2002 vendeu crédito. Chama a atenção para cópias do livro Diário acostadas aos autos, onde aparecem as Notas Fiscais nº 1 e nº 2, e aduz que só então aparecem os lançamentos de faturas, que representam menos de 10% do valor das Notas Fiscais emitidas. Feita essa observação, a auditora diz que volta ao ponto, e indaga se foi comprovada a improcedência da autuação.

A auditora observa que o Auto de Infração foi fundamentado na comprovação de utilização fraudulenta de sócios na formação de uma microempresa industrial, a GB Produtos Industrializados Ltda., com o intuito de gerar créditos sem os consequentes débitos de ICMS. Quanto aos argumentos da defesa acerca da acusação de interposição de pessoas na constituição da empresa, a auditora diz que, para ela, as coisas são muito simples: os dois verdadeiros sócios da B&S, os irmãos Antônio Jorge Barreto de Santana e Antônio Luis Barreto de Santana, retiraram-se da sociedade em 23/2/99 e em seus lugares entrou na mesma data Maria Bernadete Barreto de Santana, mãe de ambos, conforme documento anexo, sendo também os verdadeiros sócios da GB Produtos Industrializados, onde aparecem no Livro de Registro de Empregados, conforme cópia anexa aos autos, pois recebem pro-labore, pagam contas da sócia da B&S na conta bancária da GB, vendem, passam crédito de ICMS e não recebem o pagamento referente a estas vendas.

A auditora informa que a contabilidade é unificada, e apesar de todas as provas anexadas ao processo, foi, de forma pouco útil, chamada de preconceituosa, ao ser dito na defesa que a auditoria se valeu de um estereótipo arcaico do sócio engravatado para concluir que o metalúrgico não comporia o quadro societário da empresa, sem provar que ele tenha sido usado ou era controlado pelos sócios da B&S. Nota que, nas palavras do próprio advogado, em

momento algum foi negado o vínculo familiar existente entre os sócios da impugnante e os sócios da B&S Oil Tools, pois, ao contrário, caso houvesse alguma intenção de camuflar ou escamotear esse vínculo, jamais comporia o quadro societário da impugnante o Sr. Altamirando Cerqueira de Santana, genitor dos filhos da Sra. Maria Bernadete Barreto de Santana, sócia da B&S Tools. A auditora diz que no seu entendimento está tudo muito claro: a GB Produtos Industrializados Ltda. só existe em função da B&S Tools, bastando verificar as Notas Fiscais de vendas anexadas ao processo, e foi criada com o objetivo de burlar o fisco, pois a microempresa é responsável pela folha de pagamento de 35 empregados, enquanto que a grande empresa emprega apenas cinco funcionários e dois estagiários. Aduz que aquela funciona num galpão sem piso, sem janelas, sem nenhuma estrutura, com três ou quatro equipamentos, em contraposição à qualidade do trabalho que lhe é exigido, mas não é o que se observa na B&S, cujos equipamentos e condições são de primeiro mundo, local para trabalho de vinte, ou mais, operários, com equipamentos de alta precisão, e sem ninguém para operá-los, o que considera estranho.

Conclui dizendo não pretender alongar-se repetindo o que já foi dito no relatório anexo às fls. 9 a 11 e na informação fiscal efetuada pelo Grupo de Trabalho da Infaz/Varejo, grupo vinculado diretamente ao Diretor da DAT/Metro, criado para trabalhar na Inteligência Fiscal, que também foi anexado às fls. 124 a 128.

Transcreve entre aspas e em negrito o histórico da fundação da GB nas palavras de seu advogado. Considera que aqueles argumentos só fazem reforçar a autuação.

Diz que reitera e ratifica o teor do Auto de Infração, observando que os cálculos não foram questionados.

Na fase de instrução, esta Junta, considerando que consta às fls. 124/128 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, e no primeiro parágrafo da mencionada “Informação Fiscal” (fls. 124) é feita menção a um “Relatório de Investigação Fiscal”, remeteu o processo 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. Informa 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 considera que denúncia é um procedimento interno, não tendo por que dela 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.

Foi reaberto o prazo de defesa (fl. 401), fazendo-se entrega das peças às fls. 9/16, 47/90, 111/128, 130/200, 374-375, 378-379 e 381/388.

O autuado manifestou-se (fls. 404/410) dizendo não haver crítica a ser feita à auditora quanto à sua tendência de sintetizar os fatos, haja vista que a capacidade de sintetizar o raciocínio constitui uma grande habilidade. Também dá razão à auditora quanto à lingagem utilizada pelo operador do Direito. Mas nota que para o profissional do Direito nada é tão simples como parece; que a vida em sociedade pressupõe a obediência a uma série de regras e princípios, e mesmo o Estado deve agir em consonância com estas normas, sob pena de ser sancionado; em um regime democrático o poder do Estado não é absoluto; que o cidadão tem direito à ampla defesa, ao contraditório e à segurança jurídica; que o acusador tem o ônus da prova; que vige o princípio *do in dubio pro reo*, etc.; que não é simples invadir o patrimônio do cidadão; que não é simples taxar um cidadão de fraudador, ainda que o acusador tenha plena convicção pessoal daquilo que afirma; que entre a acusação e a condenação existe uma longa distância e inumeros princípios jurídicos a serem respeitados; que os fins não podem justificar os meios; e que a simples convicção pessoal da preposta fiscal não é suficiente, pelas regras vigentes, para justificar a procedência do Auto de Infração.

Com relação à decadência, rebateando a opinião da auditora de que a regra do art. 150, § 4º, do CTN não se aplica em face da redação do art. 965 do Regulamento do ICMS, o autuado frisa que a alínea “b” do inciso III do artigo 146 da Constituição dispõe que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, e por conseguinte o RICMS e mem mesmo a Lei estadual do ICMS podem dispor sobre prazos decadenciais. Argumenta que, em se tratando de ICMS, por ser um tributo sujeito ao lançamento por homologação, aplica-se a regra do art. 150, § 4º, do CTN, lei complementar em sentido material, estando por isso extinto o crédito tributário anterior a 24.10.02.

Quanto ao mérito propriamente dito, diz que até poderia rebater algumas das acusações formuladas pela autuante, como o fato de que em março de 2002 a empresa teria vendido o que não tinha, destacando que o livro Diário de 2002 (fl. 131) comprova exatamente o contrário do que alega a fiscalização, ou seja, que em 15 de março de 2002, por meio da Nota Fiscal 100537, a impugnante adquiriu aço, que, depois de usinado, foi comercializado em 20 de março, e, sendo assim, a afirmação da auditoria é desprovida de qualquer substrato fático. Porém aduz que a empresa não vai enveredar nesta discussão, pois não tem qualquer relação com o fundamento do Auto de Infração, que é a utilização de interpostas pessoas no quadro societário da impugnante, de modo que irá se defender somente daquilo de que foi acusada, ou seja, de possuir “laranjas” em seu quadro societário.

Quanto à afirmação da auditora de que, para ela, as coisas eram muito simples, por considerar que os dois verdadeiros sócios da B&S, os irmãos Antônio Jorge Barreto de Santana e Antônio Luis Barreto de Santana são também os verdadeiros sócios da GB produtos industrializados, o autuado observa que ao tempo da lavratura do Auto de Infração as coisas não deveriam ser tão simples, porque a autuante sequer tinha indicado quais seriam os sócios “reais” da empresa, e agora apresenta dois nomes sem ter uma única prova do que alega, sem prova de que aquelas pessoas praticaram atos de gestão da empresa, pois não juntou contratos assinados por eles, agindo como sócios, não juntou um empréstimo bancário em que eles assumam a dívida como avalistas, não juntou procuração assinada por eles, em que se apresentem como “sócios” da empresa. Considera que tudo o que foi alegado pela auditora partiu de uma mera ilação, de convicções pessoais, sem amparo em provas.

Argumenta a defesa que é dever de quem alega provar suas acusações, de acordo com o chamado ônus da prova, pois, ainda que a preposta fiscal, em seu íntimo, acredite que os sócios da

impugnante são Antônio Jorge Barreto de Santana e Antônio Luis Barreto de Santana, deveria trazer prova do que alega, demonstrando que tais pessoas se apresentam como mandantes da empresa, atuam como gestores e firmam contratos como responsáveis pela pessoa jurídica. Observa que em momento algum, mesmo no procedimento prévio de desenquadramento, a fiscalização procurou demonstrar o vínculo daquelas pessoas com a empresa, preferindo fazer estardalhaço com a relação familiar existente entre ex-sócios das empresas, fato não contestado, bem como desqualificar os atuais sócios da impugnante, utilizando-se inclusive de linguagem depreciativa, quando afirma que o Sr. Gerson Bispo dos Santos, um dos maiores especialistas em trepanação do Estado da Bahia, não seria sócio por estar vestido de macacão sujo de graxa quando recebeu a fiscalização.

Quanto à assertiva de que o ônus da prova é de quem alega, observa que os próprios auditores fiscais do Estado da Bahia têm consciência disto, dando como exemplo o trecho de uma informação prestada pelo auditor José Raimundo Conceição ao prestar informação no processo relativo ao Auto de Infração nº 207348.0001/04-5, em que discorre sobre o ônus da prova relativamente a fatos constitutivos de direito, que é de quem alega, segundo a teoria geral das provas, insculpida nas disposições do CPC, art. 333.

O autuado indaga se existe prova inequívoca nos autos de que Antônio Jorge Barreto de Santana e Antônio Luis Barreto de Santana são os “sócios” da autuada, e se a autoridade fiscalizadora se desincumbiu do ônus de provar o que alega.

Sustenta que o Auto de Infração é totalmente improcedente, pois não há comprovação da veracidade do fundamento do lançamento, ou seja, da utilização de interpostas pessoas no quadro societário da impugnante.

Quanto à afirmação da auditora de que o objetivo da impugnante seria vender créditos para a empresa B&S Oil Tools, o autuado observa que não há uma referência precisa a este fato no Auto de Infração, e tal preocupação do fisco não tem qualquer relação com o presente processo administrativo fiscal, pois essa questão foi objeto do Auto de Infração nº 1085950001079, lavrado pela preposta fiscal contra a B&S Oil Tools, pela apropriação daqueles créditos, tidos por ela como indevidos, tendo a defesa do referido Auto sido patrocinada por outros causídicos, fato que reforça a independência gerencial entre as duas empresas.

Sustenta sua convicção quanto à improcedência da ação fiscal.

A auditora, ao prestar nova informação (fl. 415), disse que, já tendo atendido à solicitação do órgão julgador, e considerando que nenhum fato novo foi apresentado na manifestação do contribuinte, nada mais tem a acrescentar à defesa deste Auto de Infração (*sic*), e por isso reitera e ratifica o teor da autuação.

O processo foi pautado para julgamento na sessão do dia 18.11.08. Na sessão de julgamento, decidiu-se que o processo deveria ser retirado de pauta, pois a diligência solicitada não havia sido cumprida a contento. Estando patente, em face da informação prestada (fl. 381), que o aludido “Relatório de Investigação Fiscal” é peça-chave da acusação e não foi anexada aos autos pela auditora autuante, apesar de ter sido solicitada a sua juntada, determinou-se nova diligência (fls. 419-420), solicitando-se a atenção especial do Sr. Inspetor Fazendário, a fim de que fossem adotadas as providências cabíveis no sentido de que o citado “Relatório de Investigação Fiscal” fosse anexado aos autos.

A solicitação foi atendida, acostando-se o aludido relatório às fls. 424/443, e deu-se ciência ao sujeito passivo, reabrindo-se o prazo de defesa (fl. 446).

O autuado protocolou petição (fls. 448/458), dizendo que a ação fiscal decorreu de uma fiscalização direcionada inicialmente à empresa B&S Oil Tools Equipamentos Industriais Ltda., e, por reputar excessivas as compras de produtos da GB pela B&S, a auditora iniciou uma investigação fiscal que culminou com a elaboração de relatório e com as seguintes providências:

a) foi glosado todo o crédito fiscal aproveitado pela B&S, considerado indevido, mediante o Auto de Infração nº 108595.0001/07-9; b) e foi lavrado o presente Auto contra a GB, exigindo a diferença de tributo entre o regime normal de apuração e o regime do SimBahia.

Frisa que o núcleo exclusivo da presente discussão consiste na presença de interpostas pessoas no quadro societário da empresa, pois os demais indícios de fraude elencados pela autoridade fiscalizadora são absolutamente estranhos à matéria em lide, servindo apenas para amparar a possível glosa dos créditos apropriados pela B&S.

Argumenta que as supostas irregularidades apontadas no relatório, mesmo que fossem comprovadas, não constituem fatos capazes de determinar o desenquadramento do SimBahia, tendo a autuante deixado claro no Auto que o valor cobrado decorre de desenquadramento do aludido sistema exclusivamente por suposta utilização de interpostas pessoas no quadro societário da empresa. Aduz que, por ser esta a acusação, poderia silenciar a respeito do relatório, pois ele não fundamenta este Auto, mas, por entender que agiu em absoluta consonância com os ditames legais, discorre sobre as acusações, juntando um pronunciamento elaborado pela empresa, no qual são explicados os fatos suscitados no aludido relatório.

Refuta os termos das “Considerações Iniciais”, onde é dito que a constituição da empresa teria ocorrido de maneira fraudulenta, contrapondo que se trata de empresa regular, constituída por pessoas idôneas, tendo sempre cumprido suas obrigações tributárias tempestivamente.

Quanto ao capítulo “Elementos Indiciários de Fraudes”, rebate a alegação de que em março de 2002 não poderia ter realizado qualquer venda, sem a existência de estoque, afirmando que o livro Diário, à fl. 131, comprova exatamente o contrário, pois em 15 de março de 2002, por meio da Nota Fiscal 100537, a empresa adquiriu aço, que, depois de usinado, foi comercializado no dia 20 daquele mês.

Alega que as demais acusações são irrelevantes para o deslinde do presente processo, e por isso, ao invés de discorrer sobre elas, juntou cópia do pronunciamento apresentado em 29.6.07 contra o multicitado relatório.

No tocante ao tópico “Interposição de Pessoas e Sócios Ocultos”, considera que o preposto fiscal não foi feliz em suas conclusões, uma vez que não consta no relatório o mínimo lastro probatório capaz de comprovar a veracidade de suas alegações, pois todos os atos praticados pela empresa sempre foram pautados na boa-fé e na transparência, jamais tendo sido negado o vínculo familiar existente entre os sócios da GB e os sócios da B&S, e, caso houvesse alguma intenção de camuflar ou escamotear esse vínculo, jamais comporia o quadro societário da GB o Sr. Altamirando Cerqueira de Santana, genitor dos filhos da Sra. Maria Bernadete Barreto Santana, sócia da B&S. Aduz que o contrato social da GB foi elaborado com absoluta precisão, constando os nomes completos de todos os sócios, a sua qualificação integral, inclusive os verdadeiros endereços residenciais, estados civis, regimes de bens e tudo mais, com toda transparência, nunca tendo sido negada a existência de graus de parentesco entre os membros das duas pessoas jurídicas, e o preposto fiscal se valeu dessa clareza para criar um verdadeiro estardalhaço, afirmado inclusive que a relação entre as duas empresas era “incestuosa”, com o fim de fraudar a legislação tributária. Pontua que vínculos familiares jamais foram impedimentos de constituição societária, uma vez que não há nas leis brasileiras qualquer dispositivo proibitivo nesse sentido. Reitera os termos da defesa quanto aos requisitos que configuram a chamada interposta pessoa. Observa que interposta pessoa é normalmente uma pessoa de pouca cultura, manipulada ou coagida pelo real beneficiário da operação, que fica oculto, e em geral, após feitos os registros, a interposta pessoa outorga procuração ao verdadeiro mandatário do negócio, o “sócio oculto”, que passa a atuar em seu nome com poderes amplos, e os Srs. Altamirando Santana e Gerson Santos não se enquadram em tal situação. Indaga se alguém usaria um pai, um marido, um sogro, uma esposa para cometimento de ato ilícito. Também indaga qual pai, marido ou sogro admitiria ser usado como “laranja”, como meio de fraude. Pondera que se a constituição da empresa visasse à prática de ilícitos seus sócios seriam pessoas desvinculadas de qualquer relação com os supostos

interexssados. Conclui frisando que a existência de vínculo familiar entre os sócios das duas empresas, ao invés de fundamentar a autuação, demonstra quie não houve qualquer fraude na constituição da sociedade.

Argumenta que vínculo familiar entre sócios de empresas do mesmo ramo é fenômeno comum no meio empresarial. Dá exemplos.

Reitera que o que caracteriza a interposta pessoa é a ausência de controle ou ingerência sobre a situação, mas no presente caso a fiscalização não carreou qualquer prova de que os sócios da GB foram controlados ou coagidos por ocultos interessados, e, ao contrário, o relatório fiscal demonstra que competia ao sócio Altamirando Santana o “uso e a administração exclusiva da sociedade”, o mesmo ocorrendo com relação ao sócio Gerson Santos, pois o relatório demonstra que foi o próprio sócio Gerson Santos quem recebeu e acompanhou a fiscalização ocorrida nas dependências da GB, representando-a no processo administrativo, revelando o seu poder diretivo sobre a pessoa jurídica. Sustenta que aquele sócio é o único responsável técnico pelo estabelecimento, organizando e estruturando toda a atividade empresarial, dirigindo os funcionários, fazendo o controle de qualidade, dirimindo dúvidas, etc., por ser um dos poucos especialistas na Bahia no processo de trepanação, desenvolvido pela empresa.

Argumenta que o relatório não aponta quais seriam os sócios “reais” da empresa. Frisa que, ao prestar a informação, a auditora considerou que em sua opinião os dois vgerdadeiros sócios da B&S seriam os irmãos Antônio Jorge Barreto de Santana e Antônio Luís Barreto de Santana, que seriam também os verdadeiros sócios da GB, sem contudo ter uma única prova do que alega, pois não juntou contratos assinados por eles, agindo como sócios, nem empréstimos bancários em que eles assumissem a dívida como avalistas, nem procuração assinada por eles em que se apresentassem como sócios da empresa. Considera que a alegação fiscal partiu de mera ilação. Sustenta que o ônus da prova é de quem alega.

No tocante ao volume considerável das vendas da GB à B&S, alega que isso é decorrente da união entre a experiência dos sócios da GB na elaboração de produtos trepanados de boa qualidade e a necessidade da B&S em comprar de uma empresa local produtos trepanados com rapidez e confiabilidade, e com o sucesso dessa parceria a GB passou a fornecer com exclusividade aqueles produtos à B&S, substituindo um antigo fornecedor do Rio Grande do Norte.

Conclui reclamando que foi exigido da GB o recolhimento retroativo da diferença entre o ICMS calculado pelo regime normal de apuração e o valor recolhido sob o regime do SimBahia, e foi exigido da B&S o recolhimento do saldo de ICMS resultabnte do uso dos créditos fiscais considerados indevidos decorrentes das aquisições de mercadorias da GB, fato que a seu ver constitui uma contradição, pois, ou a fiscalização exige da GB o recolhimento do ICMS sob o regime normal de apuração, ou glosa os créditos fiscais apropriados supostamente de forma indevida pela B&S, não se podendo admitir a cobrança do imposto pelo regime normal da empresa vendedora e, cumulativamente, a glosa do crédito fiscal apropriado pela empresa adquirente.

Reitera o pedido de nulidade ou de improcedência do Auto de Infração. Juntou documentos.

Dada vista dos autos à auditora responsável pelo lançamento, ela se pronunciou (fl. 475) dizendo que não encontrou nenhum fato novo apresentado na manifestação do autuado, que faz o histórico da empresa e tenta justificar o entrelaçamento dos vínculos entre as empresas GB Produtos Industrializados Ltda. e B&S Oil Tools Ltda., dizendo que não há nada de ilegal nos fatos descritos. Finaliza dizendo que, de sua parte, nada mais tem a acrescentar ao que já foi dito quando da lavratura do Auto de Infração e na contestação da defesa. Declara manter e ratificar o teor do Auto.

Considerando-se que na jurisprudência deste Conselho no tocante a irregularidades envolvendo contribuintes do SimBahia tem sido feita a distinção entre “desenquadramento” e “perda do direito ao regime de tributação” daquele sistema, 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, tendo em vista que consta ao final da denúncia às fls. 9/11 a sugestão da autuante no sentido de que fosse efetuado o desenquadramento do autuado da condição de empresa de pequeno porte. 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 (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.

Pede que o Auto de Infração seja declarado nulo ou improcedente.

Dada vista dos autos à auditora, esta se manifestou (fl. 590) falando de uma opinião que teria sido manifestada pela GEIEF, dirigida a uma pessoa chamada Maurício, informando que a empresa não poderia ter o desenquadramento retroativo, porém não haveria impedimento à cobrança do imposto sem o tratamento do regime simplificado, tomando por base o art. 408-S [do RICMS]. Em face disso, a auditora conclui dizendo não ter nada a acrescentar, e opina pela procedência do Auto de Infração.

## VOTO

Este Auto de Infração envolve dois lançamentos. Foi impugnado apenas o do item 1º.

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 exlusão, 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, lava-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 contente 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 “*desenquadrou*”.

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, suprimento 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 fiscal, sanar alguma irregularidade porventura existente, se exime de sanções.

Não foi impugnado o lançamento do item 2º.

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 **108595.0004/07-8**, lavrado contra **GB PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS LTDA.**, devendo o autuado 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.

Esta Junta recorre da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 2 de fevereiro de 2011

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – JULGADORA