

**PROCESSO** - A. I. Nº 110120.0003/07-0  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - COLD AIR COMERCIAL LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1ª JJF nº 0298-01/11  
**ORIGEM** - INFAS VAREJO  
**INTERNET** - 06/03/2012

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0055-11/12

**EMENTA:** ICMS. SIMBAHIA. EMPRESA DE PEQUENO PORTE. RECOLHIMENTO A MENOS DO ICMS. NULIDADE. A exclusão, de ofício, do contribuinte do Regime Simplificado de Apuração – SimBahia - por meio de procedimento sumário realizado pela própria autuante no transcurso da ação fiscal, não encontra amparo na legislação tributária. Esse procedimento sumário cerceou o direito de defesa do contribuinte, bem como violou o devido processo legal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, interposto pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal contra a Decisão que julgou o Auto de Infração epigrafado Nulo, através do Acórdão JJF nº 0298-01/11 - lavrado para imputar ao sujeito passivo o recolhimento a menos do ICMS, em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto. Consta na descrição dos fatos que a empresa faz parte do Grupo Cold Air que foi alvo de investigação fiscal, conforme documentação juntada aos autos – fls. 15 a 37 - no curso da qual foram constatadas várias irregularidades. Na conclusão do inquérito foi determinado o desenquadramento da empresa do regime SimBahia, com base no art. 408-L, II e IV do RICMS/BA, para o regime normal. Efetuado o desenquadramento, o ICMS relativo aos exercícios de 2002, 2003 e 2004 foi apurado pelo regime normal.

A Junta de Julgamento Fiscal exarou o seguinte voto, *in verbis*:

*“A princípio, no que concerne à nulidade arguida pelo autuado por ter sido a intimação feita à pessoa estranha, verifico que, muito embora não conste nos autos a relação jurídica existente entre a pessoa da senhora Fátima Maria Neves Gomes, que tomou ciência do Auto de Infração, com a empresa autuado, é certo que houve por parte da empresa a outorga para representação ao Dr. Johnson Barbosa Nogueira com finalidade de impugnar o lançamento de ofício, o que foi feito tempestivamente, comprovando que o autuado tomou conhecimento da autuação a partir do momento que apresentou sua defesa, inexistindo cerceamento ao seu direito de defesa e do contraditório.*

*No respeitante a inexistência de dispositivo legal aplicável à infração, constato que o enquadramento indicado e o dispositivo legal da multa aplicada, se coadunam com a descrição dos fatos, onde foi complementado com a indicação dos dispositivos infringidos, no caso art. 408 L do RICMS/BA e descrição dos fatos. Certamente, todos esses elementos possibilitaram a compreensão da infração imputada ao autuado, tanto que o impugnante apresentou alegações e documentos, no intuito de tentar provar a improcedência da infração, valendo dizer que, este comprehendeu e se defendeu do que estava sendo acusado.*

*Quanto à alegação de que o imposto foi exigido por presunção, constato que, conforme processo de investigação fiscal (fls. 15 a 37), a empresa se encontrava enquadrada no Regime Simplificado de Apuração do ICMS-SimBahia, sendo desenquadrada, em decorrência de irregularidades constatadas no seu aspecto constitutivo.*

*Em decorrência do desenquadramento, o imposto foi apurado com observância do Regime Normal de Apuração, tendo sido deduzido os valores recolhidos pelo Regime Simplificado de Apuração-SimBahia, bem como os valores referentes à antecipação parcial, sendo a irregularidade constatada na investigação fiscal levada a efeito pela Inspetoria de Inteligência Fiscal – INFIP.*

Ocorre que, em recentes decisões da segunda instância deste Conselho de Fazenda, diversos julgamentos de primeira instância que, no mérito, deram pela procedência da autuação, foram reformados para nulidade do lançamento, em face de o desenquadramento levado a efeito pela Fiscalização não ter sido efetivado com observância do devido processo legal e ofensa ao direito de defesa do contribuinte.

Nesse sentido, invoco e reproduzo abaixo, na sua integralidade, pela relevância da Decisão, o Acórdão 0424-12.10, proferido pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, cujo voto do ilustre Relator/Conselheiro Carlos Henrique Jorge Gantois, bem como o voto em separado do nobre Presidente/Conselheiro Carlos Fábio Cabral Ferreira, apontam a nulidade do lançamento.

#### **“VOTO”**

Compulsando os autos, pude constatar que o valor da infração constante do Auto de Infração do presente PAF - por omissão de saída de mercadoria tributada apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao fornecido pela administradora de cartão de crédito - se valeu do desenquadramento do autuado do regime Simbahia, com base em relatório resultante de uma Investigação Fiscal que se encontra anexado aos autos.

A descrição dos fatos, constantes à fl. 01 dos autos, demonstra que a autuação focou-se em apurar o débito fiscal do recorrente considerando que o mesmo estaria desenquadrado do regime Simbahia por força da investigação fiscal que constatou indícios de simulação.

No citado relatório ficou consignado que o autuado utilizava-se da criação de empresas diversas em nome de parentes para permanecer no regime SimBahia, o que ensejou seu desenquadramento. A 2ª Junta de Julgamento Fiscal entendeu que o autuado não conseguiu elidir a conclusão fiscal que firmou seu entendimento acerca do montante da infração calculado pelo regime Normal por conta do desenquadramento do recorrente.

Entendo que pode ter havido a infração no montante constante no Auto de Infração em epígrafe ou até em valor maior, como bem assevera a 2ª JJF em sua Decisão, entretanto a conclusão fiscal contida nos autos não está precisa e a salvo de falhas. A condução do procedimento fiscal para firmamento do valor da infração contém omissões, presunções e inferências que geram uma insegurança e cerceamento de defesa e do contraditório. É mister ainda ressalvar que o desenquadramento não estava revestido das formalidades legais.

Por exemplo: tal desenquadramento se deu por conta dos indícios de fraude contidos no relatório resultante da investigação fiscal ou por força do não recolhimento do ICMS? ; o autuado foi notificado, devidamente, de todos os procedimentos fiscais que se fariam necessários tomar conhecimento?

Pelo cotejado, é de meridiana clareza que o procedimento fiscal, tal como foi realizado, gerou uma insegurança que prejudica a verdade material e a justiça fiscal, ou seja, que se cobre do sujeito passivo o que for devido, mas com a devida precisão e coerência entre os fatos apurados e a infração imputada.

Conforme preceitua o art. 18, inciso IV. Alínea “a”, combinado com o § 1º deste mesmo dispositivo do RPAF/99, deve ser decretada a nulidade do auto sempre que houver “incorrências ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais” e não for possível determinar a “natureza da infração”, “o montante do débito tributário”.

Por tudo exposto, na busca da verdade material e da plena justiça fiscal, com fulcro no susomencionado artigo, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar NULO o Auto de Infração, objeto desta lide, recomendando que seja feito novo procedimento fiscal, a salvo de falhas.

#### **VOTO EM SEPARADO**

Apesar de concordar com o entendimento do ilustre relator no sentido de que o Auto de Infração em tela está eivado de vício que o inquina de nulidade insanável, acrescento outros fundamentos à decretação da nulidade do lançamento.

Conforme consta no campo da descrição dos fatos do Auto de Infração, a ação fiscal foi desenvolvida com base em “Relatório de Investigação Fiscal que concluiu pelo desenquadramento da empresa do regime SimBahia para o regime normal, com base no Art. 408-L, incisos II e IV do RICMS em vigor”.

Cita ainda, a autuante, que iniciou a fiscalização “após o desenquadramento” entretanto é flagrante a ausência nos autos do ato formal do desenquadramento. O que se verifica é que, no curso da ação fiscal, a autuante, para chegar à conclusão consignada no lançamento de ofício, apenas considerou os valores das vendas efetuadas através de cartões de débito e/ou crédito – TEF anual e, sobre esse montante, aplicou a alíquota interna (17%), concedeu o crédito presumido de 8% e deduziu o imposto recolhido a título de antecipação parcial bem como os valores pagos na condição de empresa de pequeno porte, para chegar ao valor considerado como devido.

Analizando os dados acima, temos inicialmente que o relatório de investigação fiscal de fls. 82 a 104, no qual se fundamentou a autuação, contempla a seguinte conclusão:

*“Diante do exposto e considerando que há indícios de simulação na formação do quadro societário das empresas sob análise, faz-se necessária a adoção das seguintes medidas: (grifos não originais)*

*1. Cientificar os representantes da empresa do GRUPO COLD AIR para que possam se pronunciar, se desejarem, a respeito do teor deste relatório no prazo de 10 (dez) dias;*

*2. Decorrido o prazo e desde que mantidas as presentes conclusões, efetuar o desenquadramento do Sistema SimBahia das seguintes empresas (...) com fulcro nos artigos 408-L e 408-T do RICMS/BA, com fulcro incisos II, III, IV e VII do artigo 408-P e 408-S (...)"*

*Isto posto, tem-se, com clareza, que o relatório reporta-se apenas à existência de indícios de simulação na formação do quadro societário da empresa autuado e determina que seja cientificado o representante da empresa para se pronunciar a respeito do teor do relatório, providência esta que não se encontra satisfeita nos autos. O próprio relatório de investigação já mencionado foi juntado aos autos sem assinatura da Supervisora e da Inspetora da Infaz Varejo, fato este que demandou diligência da 2ª Junta de Julgamento Fiscal (fl. 129) para que fossem providenciadas as assinaturas pelas autoridades que emitiram o relatório de investigação fiscal, efetuar a entrega do relatório ao autuado e reabrir prazo de defesa. Isto denota que, quando da execução da ação fiscal, o oro recorrente sequer tinha conhecimento desse relatório para que pudesse exercer seu direito de defesa acerca do seu conteúdo.*

*Por outro lado, está explícito no multicitado relatório de investigação fiscal que só após decorrido o prazo que deveria ter sido concedido ao recorrente para se manifestar a respeito do seu conteúdo e, se mantidas as conclusões nele contidas, fosse processado o desenquadramento com base na legislação tributária então em vigor. Não consta dos autos que isto tenha ocorrido. Logo, o desenquadramento não atendeu ao quanto determinado pela Inspetora fiscal, ocorrendo, tão-somente, no momento da fiscalização.*

*Ademais, o RICMS/BA, em sua redação vigente à época da ocorrência dos fatos, em seus artigos 404-A, 407-A e 408-B, disciplinava os procedimentos que deveriam ser adotados antes de se consolidar o efetivo desenquadramento do contribuinte do regime instituído através do SimBahia. De igual forma, não consta dos autos que estes procedimentos foram adotados.*

*Já existe neste Conselho de Fazenda uma jurisprudência consolidada a respeito dos trâmites legais que devem ser seguidos visando desenquadrar o contribuinte do SimBahia. A este respeito, transcrevo os Votos proferidos nos Acórdãos nº 0182-11/10 e 0281-12/09, respectivamente:*

*“Inicialmente, de logo devemos consignar que constatamos no presente lançamento mácula que o inquieta de nulidade insanável.*

*E, de fato, ao imputar ao sujeito passivo a falta de recolhimento do imposto (item 1) ou o seu recolhimento a menos (item 2) sob a fundamentação de que o mesmo extrapolou em mais de 30% o limite fixado para seu enquadramento na condição de empresa de pequeno porte no regime SimBaha, nos exercícios de 1999 e 2000, apurando-se o imposto devido com base nos critérios e nas alíquotas aplicáveis às operações normais, a ação fiscal importou no efetivo desenquadramento (ou exclusão de ofício) do contribuinte do referido Regime, não sendo, entretanto, o fiscal autuante a autoridade competente para a exclusão de ofício, nem o ato de lançamento o meio próprio para tal.*

*Frise-se que o próprio autuante expressamente assevera, no campo “Descrição dos Fatos” da peça inicial da autuação, que desconsiderou a condição do contribuinte como empresa de pequeno porte optante do Regime SimBaha, cobrando o imposto pelos critérios normais, ao consignar que “...a digitação dos valores constantes nas reduções Z e nas notas fiscais de aquisições de mercadorias, permitiu que fossem levantados os valores de receita bruta e aquisições acumuladas no ano de 1999, .....possibilitou o recálculo do imposto devido, de que constatei recolhimentos a menor, além de revelar que o contribuinte ultrapassou em mais de 30% o limite fixado para enquadramento na condição de EPP, o que ocorreu no mês de 09/1999, perdendo o direito ao uso do regime Simbahia nessa condição. Por consequência disso, a partir do mês de 10/1999 até o mês 12/1999, calculei o imposto devido com base no critério previsto no parágrafo primeiro do art. 408-S do RICMS/BA, aplicando a alíquota utilizada nas operações internas do contribuinte, ou seja, 17%, sobre todos os valores de receitas desses meses e concedendo crédito de 8% sobre esses mesmos valores de receita, em substituição ao aproveitamento de quaisquer outros créditos..... A mesma regra foi aplicada para o exercício de 2000, já que o contribuinte perdeu o direito ao enquadramento como EPP em 1999, e não poderia gozar de tal benefício no exercício subsequente.”.*

*Ora, é cediço, e já é pacífico neste Órgão Julgador, que o desenquadramento do contribuinte do Regime SimBaha deveria ser efetivado através de ato administrativo formal, tendo como autoridade competente o Inspetor Fazendário, com a consequente notificação do ato de desenquadramento, também denominado, exclusão de ofício, ao contribuinte excluído, permitindo-lhe o direito de impugnar, querendo, o ato de exclusão.*

*Registre-se, por outro lado, que, embora a legislação não determinasse qual o rito a ser aplicado na exclusão do regime do SimBaha, 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 regrado 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 fizessem 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, além de não constar dos autos a prova de que houve o referido ato de exclusão, também não há prova de que houve tal comunicação. Aliás, registre-se que ainda no campo "Descrição dos Fatos" da peça inicial da autuação, consignou o autuante que: "... sugiro que sejam tomadas as providências para o imediato desenquadramento do contribuinte do Regime Simbahia em nosso sistemas, voltando a condição normal, com efeitos retroativos a 01.01/2001", o que somente comprova que, de fato, não havia até o momento da ação fiscal ato formal de desenquadramento do contribuinte. Registre-se, ainda, que o contribuinte continuou na condição de EPP/ SimBaha, mesmo após a autuação.

Por outro lado, a regra do art. 406-A, que determinava a exclusão de ofício do contribuinte que deixasse de requerê-la quando obrigatória, no caso da ultrapassagem dos limites estabelecidos no art. 384-A em mais de 10% em dois exercícios consecutivos, ou em mais de 30% em um único exercício, para ME ou EPP, não afasta a necessidade de ato formal neste sentido, e muito menos sua comunicação ao contribuinte, e nem ampara que tal exclusão seja feita via lançamento de ofício, como no presente caso.

Por outro lado, ainda, determinava o § 9º do art. 384-A do RICMS/BA, com efeitos de 01/01/00 a 22/11/02 - alcançando, assim, o exercício de 2000, também objeto da autuação - que anualmente, com base na Declaração do Movimento Econômico de Microempresa e Empresa de Pequeno Porte (DME) do exercício anterior, a Secretaria da Fazenda, se for o caso, reenquadraria de ofício os contribuintes optantes pelo SimBahia, sendo que o reenquadramento se daria no mês subsequente ao prazo de entrega da DME e produziria efeitos a partir do segundo mês subsequente ao prazo estabelecido para entrega da DME. Assim, como visto, tal regramento não foi observado na ação fiscal.

Ainda, devemos registrar que sendo detectado na ação fiscal que o contribuinte ultrapassou o limite de EPP, caberia ao autuante solicitar ao Inspetor Fazendário a exclusão de ofício do contribuinte - que se daria através de um ato formal, com a subsequente comunicação deste ato ao contribuinte, como já esclarecido acima - e só a partir daí exigir-se o imposto pelos critérios normais, sem a concessão de crédito presumido de 8%, mas sim o crédito normal, consignado nos documentos fiscais de aquisição, pois o crédito presumido em tela somente é aplicável na existência de infração de natureza grave, nos termos dos artigos 408-L e 408-S do RICMS, que não foi o caso da infração imputada ao sujeito passivo.

Do exposto, como não consta do presente processo ato formal de desenquadramento do contribuinte autuado, 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.

Neste sentido, assim leciona, Weida Zancaner: "A impugnação do interessado, quer expressamente, quer por resistência, constitui barreira ao dever de convalidar, isto é, a Administração Pública não mais poderá convalidar seus atos eivados de vícios, mas passíveis de convalidação, quando estes forem impugnados pelo interessado. Merecem ressalva os atos obrigatoriamente sanáveis, que são aqueles com irrelevante defeito." Também Celso Bandeira de Mello, leciona que "a Administração não pode convalidar um ato viciado se este já foi impugnado, administrativa ou judicialmente. Se pudesse fazê-lo seria inútil a arguição do vício, pois a extinção dos efeitos ilegítimos dependeria da vontade da Administração e não do dever de obediência à ordem jurídica".

Assim, impende a decretação de ofício 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 mestre acima citado 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)".

Quanto ao Recurso de Ofício, diante da decretação da nulidade do Auto de Infração, torna-se PREJUDICADO, ao tempo que votamos pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, decretando de ofício a Nulidade do Auto de Infração epigrafado".

*“A infração 1 do presente processo diz respeito ao recolhimento a menos ICMS, na condição de Empresa de Pequeno Porte enquadrada no Regime Simplificado de Apuração do ICMS, por ter sido constatado pelo fisco a exclusão, na base de cálculo do imposto, do valor constante na Nota Fiscal nº 00723. mod. 1, de emissão própria, a título de devolução de mercadoria, sem comprovação de sua saída anteriormente, bem como, do recorrente ter deixado de incluir valores tributáveis de saídas de mercadorias através de Notas Fiscais mod. 1, sem anexar a primeira via do Cupom Fiscal à via fixa do talão. O imposto foi exigido com base nos critérios e nas alíquotas aplicáveis às operações normais, por se tratar de infração de natureza grave, de acordo com o artigo 408-L, inciso VII, e na forma do artigo 408-S, todos do RICMS/97.*

*O recorrente traz questão preliminar de nulidade da ação fiscal que deve, de pronto, ser analisada. Diz que foi irregularmente desenquadradado do SimBahia, sendo que este desenquadramento possui vícios insanáveis: foi praticado por autoridade incompetente (pelo autuante e não pelo Inspetor Fazendário), realizado através de ato não previsto em lei, ou seja, através de Auto de Infração e, consequentemente, existindo flagrante cerceamento do seu direito de defesa e, inclusive, a “cassação” do regime simplificado teve por base uma acusação de natureza grave, sendo acusado de agir com dolo e má-fé, sem que lhe fosse concedido o direito ao contraditório.*

*Inicialmente, observo que o imposto foi calculado pelo regime normal de apuração já que a fiscalização concluiu que o contribuinte excedeu ao limite de sua receita bruta, no período fiscalizado, para permanecer enquadrado no SimBahia. Portanto, aqui não se trata da cobrança do imposto por uma falta grave no período fiscalizado que determina a apuração do ICMS pelo regime normal de apuração sem que exista desenquadramento da empresa do referido regime. Houve o seu desenquadramento do regime simplificado de apuração do imposto. Esta situação é corroborada pelo enquadramento legal indicado pelo agente fiscal, ou seja, art. 408-L, VII e não o art. 408-L, V, ambos do RICMS/97.*

*Isto posto, discordo do recorrente quando afirma que o ato de desenquadramento foi realizado por autoridade incompetente. Quem o desenquadrou foi o Inspetor Fazendário, conforme prova à fl. 883 dos autos, ou seja, ele após o “de acordo” na solicitação feita pelo autuante. Porém uma ação fiscal é ato administrativo vinculado às determinações legais, que lhes dão limites de ação. No caso, deve-se analisar o argumento do recorrente de que somente foi comunicado deste desenquadramento quando do lançamento através do Auto de Infração.*

*Eram determinações do RICMS/97 quanto ao desenquadramento de uma empresa no SimBahia:*

*Art. 404-A. A exclusão do regime simplificado de apuração do ICMS (SimBahia) ou a alteração do enquadramento no referido regime será feita de ofício ou por solicitação do sujeito passivo por meio de programa aplicativo fornecido pela Receita Federal*

*Parágrafo único. O contribuinte que deixar de recolher o imposto por 03 (três) meses consecutivos ou 06 (seis) meses alternados ou incorrer na prática de infrações de natureza grave poderá ser excluído do Regime, a critério da autoridade competente, na forma em que dispuser o regulamento”*

*Art. 407-A. Ao ser requerida pelo sujeito passivo ou ao ser determinada de ofício a sua exclusão, o contribuinte poderá optar pelo enquadramento em outra categoria, ou adotar as providências que se fizerem necessárias para permanecer na categoria anteriormente adotada, quando admissível, desde que sejam preenchidos os requisitos regulamentares.*

*Art. 408-B. Na hipótese de alteração de inscrição, passando o contribuinte da condição de microempresa, de empresa de pequeno porte ou de ambulante para a condição de contribuinte normal, uma vez determinado o desenquadramento da condição anterior, deverá o contribuinte, no último dia útil do mês em que receber a comunicação do desenquadramento, efetuar o levantamento das mercadorias em estoque, especificando, separadamente:*

- I - ... ...
- II - .....
- III - .....

*Pela análise dos dispositivos regulamentares acima transcritos, e no caso em tela, é dever do Órgão Fazendário comunicar ao contribuinte este desenquadramento antes de autuar, uma vez que a norma determinava a possibilidade da empresa em discutir administrativamente tal desenquadramento, recolhendo o imposto devido espontaneamente, se fosse o caso. Não existindo a possibilidade de permanecer no SimBahia, deveria ajustar seus estoques, utilizar os créditos fiscais e, mais uma vez, recolher o imposto. Se assim não agisse, ai sim, deve ser lavrado o Auto de Infração.*

*Toda esta norma decorre do princípio constitucional da ampla defesa e do contraditório (art. 5º, LV da Constituição Federal), que constitui pilar do Estado Democrático de Direito. Ao cidadão e/ou contribuinte é assegurado o exercício de ampla defesa quer seja no âmbito particular quer seja em lide com o Poder Público.*

*No caso presente, o autuante solicitou ao Inspetor Fazendário o desenquadramento da empresa do SimBahia e, ato contínuo, cobrou o valor do imposto pelo regime normal de apuração sem que tenha havido, anteriormente, notificação ao contribuinte deste ato por parte da Administração Tributária. Em assim sendo, resta inofismável*

*o cerceamento do direito da ampla defesa da empresa. E, nesta linha de conduta, entendo pertinente transcrever trecho da Decisão do Sr. Juiz de Direito Substituto da 1ª Vara de Fazenda Pública da Comarca de Salvador, Dr. Leonardo Tochetto Pauperio (Mandado de Segurança Individual nº 673862-2/2005):*

.....  
*Com efeito, o Parecer final de fls. 32/34 demonstra nitidamente que a cassação do benefício fiscal operou-se independentemente da oitiva da impetrante, não lhe tendo oportunizado o exercício do seu direito de ampla defesa nos termos do mandamento constitucional. A leitura do Parecer e da Decisão demonstra, a partir do breve relatório deles constantes, a completa inexistência de participação da impetrante antes da Decisão proferida.*

*Sem adentrar na análise dos requisitos exigidos para o gozo do benefício criado pelo Decreto Estadual nº 7.488/98 e posteriormente alterado pelo Decreto Estadual nº 7.799/2000, é de se reconhecer a arbitrariedade da Decisão tomada a partir de provocação interna no âmbito da Secretaria da Fazenda do Estado, haja vista não ter a contribuinte sido informada previamente da instauração do procedimento, sendo-lhe furtado, neste particular, o direito de defesa.*

*A Decisão deve ser anulada para que a autoridade estatal promova um novo procedimento para revogação do benefício fiscal, desta feita dando ciência de sua instauração à impetrante e oportunizando-lhe o exercício da ampla defesa.*

*E esta Decisão espelha diversas outras prolatadas pelo Poder Judiciário e por este Conselho de Fazenda Estadual em casos semelhantes.*

*Em vista do exposto e comungando com o opinativo da Douta PGE/PROFIS, meu voto é pela nulidade do lançamento referente a este item da autuação com base no art. 18, II, do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99).*

*Recomendo ao órgão competente que renove a ação fiscal, podendo o contribuinte, antes desta renovação, sanar alguma irregularidade porventura existente mediante denúncia espontânea”.*

*Por outro ângulo, a fiscalização levada a efeito no estabelecimento do recorrente foi decorrente de pedido de baixa de inscrição. Isto denota, mais uma vez, que não houve qualquer ato formal que antecedesse a realização da auditoria fiscal. De qualquer sorte, os documentos utilizados pela autuante para execução dos trabalhos de fiscalização, Relatórios TEF Anual e Diário fornecidos pelas administradoras de cartões de crédito e/ou débito, por si sós seriam suficientes para que a fiscalização fosse realizada independente de desenquadramento, cujo imposto poderia ser lançado desde que ocorressem as hipóteses previstas pelos Arts. 4º § 4º da Lei nº 7.014/96 e 2º, § 3º, VI do RICMS/BA, verbis:*

**Art. 4º**

(...)

**§ 4º** O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

**Art. 2º**

(...)

**§ 3º** Presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, sempre que a escrituração indicar:

(...)

**VI** - valores de vendas inferiores aos informados por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito;

*É oportuno ainda salientar que os relatórios TEF Anual e Diário utilizados pela autuante para fim de determinação do valor da base de cálculo do imposto lançado, sequer foram entregues ao recorrente no sentido de lhe possibilitar o mais amplo poder de defesa.*

*Em decorrência de todo o exposto e em consonância com o pronunciamento da representante da PGE/PROFIS presente à sessão deste julgamento, voto pelo Provimento do Recurso Voluntário para que seja decretado NULO o Auto de Infração em tela, podendo ser verificado através de novo procedimento fiscal a existência ou não de débito para com a Fazenda Pública Estadual.”*

*Desta forma, considerando os termos da Decisão acima transcrita, não há como prosperar o Auto de Infração em exame, haja vista que se trata da mesma situação tratada no Auto de Infração julgado nulo, ou seja, o desenquadramento do contribuinte do Regime Simplificado de Apuração do ICMS-SimBahia, foi efetivado sem observância do devido processo legal, cerceando o direito de defesa do contribuinte. Vale consignar que em*

*resposta a diligência solicitada por esta 1ª JJJ, o Inspetor Fazendário esclareceu que não houve formalização do desenquadramento, sendo utilizado para tanto o Relatório de Informação Fiscal elaborado pelo grupo de analistas que fazia a investigação. Diante do exposto, o Auto de Infração é nulo, podendo ser verificado mediante novo procedimento fiscal a existência de crédito tributário a ser exigido do contribuinte. Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.”.*

Nos termos do art.169, I, alínea “a”, item 01 do RPAF/BA, a JJF recorre de ofício da Decisão a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal deste CONSEF.

## VOTO

Da análise dos elementos constantes dos autos e do voto proferido pela JJF, entendemos não merecer reforma a Decisão recorrida ao julgar pela nulidade do presente lançamento de ofício, porquanto se baseou na legislação pertinente, mais especificamente a Lei nº 7.357/98 - lei instituidora do Regime Simplificado de Apuração do ICMS – SimBahia - e do RICMS/BA, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores da autuação ora em apreciação em sede de Recurso de Ofício.

E, de fato, a regra do art. artigo 6º, inciso IV, da Lei nº 7.357/98, citada pela JJF, expressamente determinava que não poderia optar pelo enquadramento na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte a empresa cujo titular ou sócio tenha participação no capital social de outra ou outras empresas, se a receita bruta global conjunta das empresas ultrapassasse o limite de enquadramento nele disposto. Dúvida também não há no sentido de que os incisos II e IV do artigo 15, combinado com o artigo 19 e inciso IV do artigo 22, todos da Lei nº 7.357/98, também determinavam que perderia o direito à adoção do referido tratamento tributário a empresa que optasse pelo enquadramento no Regime utilizando-se de declarações inexatas ou falsas, a exemplo da constituição com interposição de pessoas que não sejam os efetivos sócios ou proprietários, devendo o imposto, nestas situações, ser exigido com base nos critérios e nas alíquotas aplicáveis às operações normais, a partir da ocorrência dos fatos, excluindo-se de ofício o contribuinte.

No entanto, restou comprovado no processo que a determinação final do procedimento de investigação fiscal concluído através de Relatório de Investigação Fiscal, elaborado pelo Grupo de Investigação Fiscal da INFRAZ Varejo, anexado aos autos pela autuante às fls. 15 a 37, e que concluiu pela existência de indícios de simulação na formação do quadro societário das empresas nela citadas, dentre elas o autuado, não foi seguida, visto que através de diligência solicitada pela JJF – fls. 150 – foi também comprovado que os representantes das empresas, dentre elas o autuado, não foram científicos do resultado do referido Relatório para que pudessem se manifestar quanto às suas conclusões, possibilitando impugnação e, em consequência, obedecendo-se aos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa.

Por outro lado, também restou comprovado após a referida diligência que não houve o ato formal de desenquadramento sugerido na conclusão do referido Relatório, pois não há prova da autorização do inspetor fazendário para excluir o sujeito passivo no regime SimBahia, e nem tampouco prova de que o mesmo foi notificado desta exclusão.

A diligência suscitada pela JJF visou especificamente trazer aos autos a prova da existência destes atos, no entanto, não foi cumprida, já que a manifestação da autuante demonstra sem sombra de dúvida de que tais atos não foram praticados. Aliás, outros autos de infração foram lavrados em idêntica situação e restou também comprovado que o procedimento das autoridades fazendárias nestes casos era o mesmo, ou seja, após o encerramento das investigações fiscais, detectando-se indícios de sonegação, eram as empresas simplesmente desenquadradadas, sem qualquer ato formal neste sentido, e sem que fossem científicas também formalmente do desenquadramento, e ainda, em muitos casos, como no presente, sequer lhes sendo dada ciência das conclusões das investigações fiscais.

Este Conselho de Fazenda tem se manifestado reiteradamente pela nulidade do lançamento de

ofício na situação citada, e aqui transcrevo voto por mim exarado em outro Auto de Infração 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-à 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 consequente 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 regrado 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. Sua falta compromete a validade do ato administrativo, muito embora, deve ser registrado, dentre as invalidades administrativas que são sanáveis se encontra o defeito ou omissão no requisito procedural.*

*No entanto, nem se fale que poderia ser convalidado o referido ato, posto que, no caso concreto, já é pacífico na doutrina e na jurisprudência que somente pode ser convalidado o ato que não compromete o exercício dos direitos dos administrados. Se o ato for impugnado ou a sua manutenção implicar lesão ao interesse público, deixa de ser sanável.*

*Neste sentido, assim leciona, Weida Zancaner: “A impugnação do interessado, quer expressamente, quer por resistência, constitui barreira ao dever de convalidar, isto é, a Administração Pública não mais poderá convalidar seus atos eivados de vícios, mas passíveis de convalidação, quando estes forem impugnados pelo interessado. Merecem ressalva os atos obrigatoriamente sanáveis, que são aqueles com irrelevante defeito.” Também Celso Bandeira de Mello, leciona que “a Administração não pode convalidar um ato viciado se este já foi impugnado, administrativa ou judicialmente. Se pudesse fazê-lo seria inútil a argüição do vício, pois a extinção dos efeitos ilegítimos dependeria da vontade da Administração e não do dever de obediência à ordem jurídica”.*

*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 mestre acima citado 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)”.“*

Do exposto, nosso voto é pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, mantendo e homologando a Decisão recorrida para decretar a nulidade do Auto de Infração epigrafado, salientando que a autoridade competente, no caso o Inspetor Fazendário, poderá sanear os vícios de procedimento anteriormente apontados e determinar o refazimento da ação fiscal, observado o prazo decadencial de 05 (cinco) anos, disposto no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, contado da autorização para o desenquadramento (exclusão de ofício), uma vez que a decretação de nulidade decorreu de vício procedural da atividade fiscalizatória, e não de vício formal no processo administrativo fiscal.

## 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 NULO o Auto de Infração nº 110120.0003/07-0, lavrado contra COLD AIR COMERCIAL LTDA.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de fevereiro de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SLVA ANDRADE - RELATORA

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS