

**A. I. N° - 232962.0018/05-2**  
**AUTUADO - EXPRESSO BRASILEIRO LTDA.**  
**AUTUANTES - MARIA CONCEIÇÃO AMARAL DOS SANTOS e JOSÉ ALBERTO MENDONÇA LIMA**  
**ORIGEM - INFAZ ILHÉUS**  
**INTERNET - 21.06.06**

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF N.º 0201-02/06**

**EMENTA: ICMS. 1. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE TRANSPORTE. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. ERRO NA APURAÇÃO DOS VALORES DEVIDOS.** Trata-se de prestações de serviço de transporte de natureza semi-urbana, assim considerada pela Agência Estadual de Regulação de Serviços Públicos de Energia, Transportes e Comunicações da Bahia (AGERBA). Há previsão de isenção do imposto para esse tipo de serviço – RICMS, art. 30, I. A Divisão de Tributação (DITRI) já se pronunciou nesse sentido, através do Parecer GECOT n° 1043/99. Lançamento indevido. **2. CONTA "CAIXA". SALDOS CREDORES. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÕES DE RECEITAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.** Fato já apurado, discutido e decidido em procedimento anterior, em primeira e segunda instâncias. Crédito extinto. Nos termos do parágrafo único do art. 149 do CTN, a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o crédito tributário. Uma das hipóteses de extinção do crédito tributário, de acordo com o art. 156, IX, do CTN é a decisão definitiva na órbita administrativa. Impossibilidade jurídica de a fiscalização provocar a discussão do que já foi discutido e julgado nas instâncias administrativas, depois de exaurida a lide. A busca da verdade se procede no curso do procedimento, não após ele. O procedimento fiscal deve pautar-se em estrita observância do devido processo legal. Procedimento nulo. Auto de Infração **IMPROCEDENTE** quanto ao item 1º, e **NULO** quanto ao item 2º. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 22/12/05, apura seguintes fatos:

1. recolhimento de ICMS efetuado a menos em decorrência de erro na apuração do imposto nas prestações de serviços de transporte rodoviário – serviço de transporte semi-urbano –, sendo lançado tributo no valor de R\$ 63.476,16, com multa de 60%;
2. “Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa” [sic], sendo lançado ICMS no valor de R\$ 357.849,42, com multa de 70%.

Em petição datada de 2/1/06 (à fl. 127), dirigida ao inspetor fazendário local, o autuado reclamou que os fiscais José Alberto Mendonça Lima e Maria Conceição Amaral dos Santos lavraram este

Auto de Infração em 22/12/05 e a intimação foi feita em 26/12/05, mas até o dia em que foi elaborada a defesa os fiscais não haviam devolvido à empresa os livros e documentos arrecadados no início da ação fiscal. Naquela petição, protestava que sem os livros e documentos seria impossível a análise da exigência fiscal, de modo a concluir pela procedência ou não da autuação. Reclamava que tanto em uma situação como na outra a empresa estaria prejudicada, uma vez que, recebendo os documentos em data diferente da da ciência, poderia perder o direito à redução de multas, no caso de decidir pelo recolhimento, ou poderia perder o prazo de defesa, no caso de entender indevida a exigência, e ainda que resolvesse apresentar defesa no prazo legal, sem os livros e documentos fiscais e contábeis, não poderia exercer, em sua plenitude, o direito de defesa. Requereu que fosse determinada a entrega dos livros e documentos fiscais e contábeis e que o início do prazo para pagamento ou apresentação de defesa passasse a ser contado a partir da data da efetiva entrega dos livros e documentos.

Em nova petição (fl. 132), datada de 12/1/06, o autuado renovou o pedido, reclamando que até aquele momento a documentação fiscal e contábil da empresa ainda se encontrava em poder do fisco. Reclamava, também, que a autuação se baseou no Processo nº 298237.1001/02-4, do qual a empresa apenas dispunha de cópia da decisão que lhe fora favorável. Protestava que os autuantes tinham obrigação de lhe entregar cópia integral do processo que lastreou a ação fiscal, como manda o art. 28 do RPAF. Reiterou o pedido de devolução dos livros e documentos fiscais e contábeis, requerendo também cópia do Processo nº 298237.1001/02-4, insistindo no pedido de reabertura do prazo de defesa.

Consta outra petição (fl. 20), na qual o autuado reiterou o pedido de devolução dos livros e documentos fiscais e contábeis em poder dos prepostos fiscais, solicitando cópia de peças do Processo nº 298237.1001/02-4 e pedindo que o prazo para defesa seja contado a partir da data da entrega dos documentos requeridos.

Também consta um recibo, sem data (fl. 21), relativo a cópias do Processo nº 298237.1001/02-4 que foram fornecidas ao autuado, mediante o pagamento da taxa de R\$ 850,50 (DAE à fl. 22).

O contribuinte apresentou defesa (fls. 24 e ss.), expondo, a título de considerações iniciais, os seguintes fatos:

- a) em 1999, o auditor Trajano Rocha Ribeiro, por ter dúvidas quanto à incidência do ICMS nas prestações de serviços de transporte de passageiros na linha Porto Seguro/Santa Cruz de Cabrália, linha esta considerada como sendo de natureza semi-urbana pela Agência Estadual de Regulação de Serviços Públicos de Energia, Transportes e Comunicações da Bahia (AGERBA), protocolou junto à Gerência de Consulta e Orientação Tributária (GECOT) o processo de Consulta nº 99000023/99, cuja resposta foi dada mediante o Parecer GECOT nº 1043/99, declarando a inexistência de fato gerador do ICMS na prestação de serviços de transporte de passageiros na referida linha. A empresa recebeu uma cópia da resposta da Consulta. Em face disso, deixou de recolher o imposto sobre os serviços de transporte relativos à citada linha;
- b) em 31/10/02, foi lavrado o Auto de Infração nº 298237.1001/02-4, com lançamento de ICMS decorrente de saldo credor de Caixa. A empresa apresentou defesa administrativa. O CONSEF determinou a realização de diligência, através da ASTEC. A auditora Maria Auxiliadora Gomes Ruiz concluiu haver débito, porém em valor inferior ao exigido inicialmente. O processo foi a julgamento e o resultado da diligência foi acatado, resultando no Acórdão JJF 0159-04/04. A empresa acatou parcialmente o resultado do julgamento e apresentou Recurso Voluntário em relação à parte controversa. Em 25/09/04, o processo foi a julgamento na 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, a qual, mediante o Acórdão CJF 0215-12/04, deu provimento parcial ao recurso. O julgamento foi acatado pela empresa, procedendo-se ao recolhimento do débito;

- c) no início de 2005, a empresa foi intimada a apresentar documentos relativos aos exercícios de 2000 e 2001, exatamente os mesmos exercícios que já haviam sido fiscalizados. Dessa ação fiscal resultou a lavratura do presente Auto de Infração;
- d) foi intimado deste Auto de Infração via Sedex, sendo que os demonstrativos são parcos e confusos;
- e) até o momento em que foi feita a defesa, os documentos retirados da empresa não tinham sido devolvidos;
- f) o Processo nº 298237.1001/02-4, que serviu de base para a autuação, não foi juntado ao presente Auto de Infração, obrigando a empresa a ter de obter cópias na repartição, sendo-lhe cobrado o valor de R\$ 2,80 por unidade, perfazendo as 315 cópias o valor de R\$ 850,50 (documento anexo).

Feita essa explanação, a defesa suscita duas preliminares. A primeira, com fundamento em que, no item 1º do Auto de Infração, está sendo exigido ICMS sobre prestações isentas, conforme prevê o art. 30 do RICMS. Reporta-se à Consulta já respondida pela GECOT. Reclama que os fiscais justificaram o lançamento por entenderem que a situação em exame cai no vazio da legislação vigente, sem citarem nenhuma lei, apenas se referindo a legislação atual. Pede a nulidade do procedimento.

A segunda preliminar tem por justificativa o argumento de coisa julgada administrativa. Alega que o presente Auto de Infração foi lavrado em decorrência de revisão fiscal procedida em face do Auto de Infração nº 298237.1001/02-4, protestando que a renovação do procedimento fiscal jamais poderia ser efetivada, por manifesta impossibilidade jurídica, haja vista que o Auto de Infração anteriormente lavrado foi extinto em virtude de haver sido promovido o julgamento administrativo pelo órgão competente em última instância, e o pagamento foi efetuado, de acordo com os documentos anexos, estando, portanto, extinto o crédito tributário, não cabendo mais qualquer revisão fiscal em derredor da mesma matéria objeto daquela autuação. Sustenta que só se poderia falar em revisão ou deflagração de novo procedimento fiscal se não tivesse havido julgamento em instância final, ou se a determinação partisse do próprio órgão julgador, ou, ainda, se se tratasse de outro fato gerador que não aquele cujo lançamento já fora apreciado pelo órgão julgador. Salaria que as razões de segurança jurídica que justificam a limitação temporal do direito de lançar impõem o mesmo tratamento ao direito de revisar o lançamento. Observa que o art. 145 do CTN enumera as possibilidades de modificação, no âmbito da própria administração, do lançamento já ultimado, sendo que o art. 149 somente permite a revisão do lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo em casos de evidente erro, dolo ou simulação, sendo, portanto, vedada qualquer possibilidade de alteração daquilo que já foi legal e regularmente decidido. Comenta a função do processo fiscal, como espécie do processo administrativo, no que concerne ao dever estatal do controle dos atos do lançamento tributário, assinalando que, instaurado o procedimento a fim de dirimir a resistência do contribuinte em atender a determinada exigência fiscal, e encerrada a lide por uma decisão que obedeça à garantia constitucional do devido processo legal, a solução do caso é definitiva no âmbito da administração tributária, encerrando, em definitivo a discussão administrativa.

Prossegue falando da natureza das decisões exaradas no processo administrativo, comentando seus efeitos jurídicos, argumentando que as decisões proferidas pela administração fazendária são para esta vinculantes, ou seja, uma vez exauridos os meios de impugnação no âmbito administrativo, elas tornam irretratáveis administrativamente, não se podendo mais modificar o que restou decidido no mesmo processo pela autoridade fiscal. Assegura que tal entendimento já foi pacificado pelo Judiciário. Transcreve três acórdãos do TRF. Transcreve também trecho de uma sentença que atribui a um magistrado da Justiça Federal (não declina com precisão qual o

órgão julgante). Destaca trecho do voto da ministra Laurita Vaz no REsp nº 645856/RS. Reproduz comentário que atribui ao prof. Celso Antonio Bandeira de Mello acerca da coisa julgada administrativa, fundada nos princípios da segurança jurídica, da lealdade e da boa-fé (não indica a fonte).

O autuado chama a atenção para o fato de que a presente autuação contém exigência tributária decorrente de fato gerador que já serviu de base a outra autuação, cujo valor era, inclusive, superior ao ora exigido, tendo aquela autuação sido submetida a julgamento deste Conselho, cuja decisão foi levada à Câmara Superior, na qual foi mantida, e a decisão foi reconhecida pela empresa, que procedeu ao regular recolhimento do tributo exigido. Assinala a justificativa apresentada pelos autuantes para esta nova autuação, ao afirmarem que se procedeu a uma revisão fiscal com o intuito de apurar o valor real da omissão de receita, uma vez que havia uma enorme diferença entre o valor reclamado e o julgado. O autuado considera que, por isso, estaria havendo um flagrante desrespeito a este órgão de julgamento, ponderando que, a prosperar o entendimento da fiscalização, todas as vezes em que o CONSEF julgar um procedimento fiscal e reduzir o valor, a fiscalização fará nova autuação e exigirá novamente o tributo que o órgão julgador já declarou inexistente. Receia que inclusive o presente caso, após o julgamento, venha a ocorrer uma nova ação fiscal, pois considera que “a administração não se conformará (como não se conformou), nem respeitará (como não respeitou) a decisão deste Colegiado”. Questiona como ficará o contribuinte, tendo que se defender indefinidamente da mesma imposição fiscal, já julgada e homologada.

Conclui pedindo que seja decretada a nulidade da autuação.

Quanto ao mérito, argumenta que a autuação é ilegal, pois exige tributo cujo lançamento foi objeto de autuação anterior, no qual houve ampla análise por parte deste Conselho, que determinou diversas diligências e decidiu, afinal, tendo a empresa acatado a decisão final, efetuando o recolhimento do débito, sendo que, não obstante isso, a fiscalização entendeu que deveria ser feita revisão porque havia uma enorme diferença entre o reclamado e o julgado, como se o órgão julgador tivesse limitações no poder de julgar e as suas decisões de nada valessem. Alega que não foi possível fazer a conferência dos valores lançados, em virtude de os livros não terem sido devolvidos à empresa. Reclama que os demonstrativos elaborados pela fiscalização não são claros. Observa que, mesmo tendo protocolado três pedidos de devolução dos livros e documentos, os pedidos não foram atendidos, sendo evidente o cerceamento de defesa. Aduz que, como a empresa não tinha acesso aos documentos, e necessitava de algumas informações constantes no processo que era objeto da revisão fiscal, foi obrigada a tirar cópias pagando por cada uma delas o absurdo valor de R\$ 2,80, desembolsando um total de R\$ 850,50 por 315 cópias reprográficas, conforme se comprova com a cópia do DAE anexa.

Frisa que, com relação ao item 1º, a prestação de serviço de transporte semi-urbano é isenta de ICMS, nos termos do art. 30, I, do Regulamento. Diz que, em 1999, o auditor Trajano Rocha Ribeiro protocolou Consulta junto à Gerência de Consulta e Orientação Tributária (GECOT), da qual resultou o Parecer GECOT nº 1043/99, da lavra do auditor Jorge Luiz Santos Gonzaga, que foi ratificado pela Diretora de tributação, Ely Dantas de Souza Cruz, concluindo serem isentas as prestações de serviços de transporte da linha Porto Seguro/Santa Cruz de Cabrália, realizadas pela empresa Expresso Brasileiro, nos termos do art. 30, inciso I, do RICMS/97.

A defesa frisa que os fiscais justificaram a autuação de forma singela, ao declararem no Auto de Infração que consideravam o imposto devido na prestação de serviços de transporte semi-urbano que, na maioria das vezes, por alcançar municípios limítrofes, cai no vazio da legislação pertinente, já que não pode haver incidência de ISS em favor de apenas um município, sendo o mais adequado o ICMS.

A esse entendimento, contrapõe a defesa que foram os próprios Estados, através de acordo interestadual, que decidiram isentar tais operações, tendo a Bahia aberto mão do tributo que lhe seria devido, haja vista as características de transporte urbano ou metropolitano, circunstância esta que põe aqueles serviços ao abrigo da isenção tributária.

Relativamente ao item 2º, a defesa acentua que a omissão de saídas de mercadorias apurada através de saldo credor de Caixa é referente aos exercícios de 2000 e 2001, tendo a infração sido enquadrada no código 05.03.02, observando que, em 30/06/04, havia sido lavrado o Auto de Infração nº 298237.1001/02-4, no qual fora apontada a existência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de Caixa, tendo a infração sido enquadrada no código 05.03.02, também compreendendo os exercícios de 2000 e 2001. Aduz que o lançamento anterior foi amplamente analisado, tendo sido objeto de várias diligências, culminando com a redução do imposto, tendo sido acatada a decisão, procedendo-se ao recolhimento do débito. Em face da revisão efetuada pela fiscalização, o autuado pergunta como ficará o contribuinte se, após a decisão do tribunal administrativo, em grau último, o fisco, desconsiderando tudo, impõe nova fiscalização, sobre o mesmo fato gerador e no mesmo exercício. Pergunta, ainda, como ficará o contribuinte se isso se tornar uma constante, tendo de procurar novamente o órgão julgador, sem saber por quantas vezes as decisões dele emanadas serão desconsideradas e novas fiscalizações serão realizadas. Indaga como ficará o órgão julgador se as suas decisões forem indefinidamente ignoradas e refeitas as ações fiscais.

Repete que não foi possível conferir os valores lançados porque os livros e documentos fiscais não lhe foram devolvidos, e, além disso, os demonstrativos fiscais são ininteligíveis. Fala de receitas que teriam sido excluídas pelos prepostos fiscais; reclama de pagamentos inexistentes que teriam sido incluídos no levantamento fiscal; alega que foi aplicada alíquota indevida.

Pede que se declare a nulidade do procedimento ou que, se ultrapassadas as preliminares, seja julgada improcedente a autuação.

Um dos fiscais autuantes prestou informação (fls. 115/118) comentando a natureza dos serviços de transporte que deram suporte ao lançamento do imposto no caso do item 1º deste Auto de Infração. O fiscal considera que a modalidade [de serviço de transporte] semi-urbano deveria ser tributada pelo ICMS. No entanto, como a defesa apresentou cópia do Parecer GECOT nº 1043/99, que esclarece o assunto, diz que o acata na íntegra, renunciando [*sic*] ao crédito fiscal reclamado no Auto de Infração, propondo que se exclua o valor lançado no item 1º, no valor de R\$ 63.476,16, tornando “nula” a infração.

Com relação ao 2º item, o fiscal informa que havia sido lavrado o Auto de Infração nº 298237.1001/02-4, reclamando um débito de R\$ 507.179,68, referente ao ICMS sobre omissão de receita constatada através de saldo credor nas contas Caixa e Bancos, sendo que, à época, foram realizadas duas diligências fiscais, resultando, na primeira diligência, a emissão do Parecer ASTEC nº 78/03, com a apuração de um valor devido na ordem de R\$ 678.258,97, superior ao autuado originalmente, havendo discordância natural do contribuinte. Na segunda diligência, mediante o Parecer ASTEC nº 195/03, o valor do imposto apurado foi de R\$ 104.811,19, posteriormente retificado para R\$ 89.214,06, mediante o Parecer ASTEC nº 8/04, tendo esta quantia sido mantida na decisão da 4ª Junta, conforme Acórdão JJF 0159-04/04, sendo que a decisão foi modificada pela 2ª Câmara, mediante o Acórdão CJF 0215-12/04, que reduziu o valor do imposto para R\$ 36.757,56, já recolhido pelo autuado, sendo este valor aproveitado na presente autuação para diminuir o valor devido. Aduz que, diante dos números divergentes, foi aberta uma sindicância administrativa disciplinar para apuração dos fatos, sendo solicitada à Corregedoria uma revisão fiscal que permitisse a verificação dos números corretos, o que foi feito, resultando em um novo valor, R\$ 399.858,72, ou R\$ 164.647,70, a depender da alíquota a ser aplicada. Prossegue dizendo que o resultado final foi encaminhado à DAT Sul com a solicitação de uma

nova fiscalização para buscar os créditos tributários ainda não lançados, o que foi feito com a lavratura do presente Auto de Infração, com base nos números e procedimentos adotados pela Corregedoria em cotejo com os documentos fiscais e contábeis apresentados pelo contribuinte, sendo adotados como corretos e aproveitados os levantamentos feitos para a “reclamação” dos valores inseridos no presente auto, modificando apenas a metodologia para a apuração do débito em razão da receita bruta apurada comparada com a receita bruta tributável pelo ICMS, o que determinou uma diferença de índice de participação menor, favorecendo o autuado.

Quanto à alegação da defesa de que já houve uma ação fiscal sobre a mesma infração, a qual foi amplamente discutida, defendida e julgada, tendo sido recolhida a importância apurada, estando o assunto já definido, o fiscal contrapõe que o autuado está equivocado, haja vista que o RICMS/97, em seu art. 936, parágrafo único, prevê novas ações fiscais sempre que surgirem dados não apurados, como neste caso. Assegura que as receitas consideradas e demonstradas no anexo do Auto de Infração correspondem exatamente ao que consta nos livros contábeis e que foram comprovadas através de documentos, sendo que alguns lançamentos contábeis de receita a título de empréstimo deixaram de ser considerados por falta de comprovação, como é o caso de pagamento das folhas de pessoal liquidadas ao longo dos exercícios de 2000 e 2001 através de empréstimos obtidos junto ao BANEH e ao Banco do Brasil. Prossegue informando que as despesas consideradas e demonstradas também foram retiradas dos livros contábeis. Diz que as aquisições de bens no decorrer dos exercícios de 2000 e 2001 foram realizadas através de operações FINAME, sendo que o financiamento correspondeu entre 80% e 90% do valor total das operações. Explica que a contabilização correta do processo é debitar o valor total das compras (o bem fica alienado) e creditar o valor financiado para registro da obrigação financeira. Quanto à menção feita pela defesa às operações de “leasing”, alegando que os valores destas teriam sido incluídos como crédito, o fiscal diz que isso não aconteceu, pois o bem arrendado somente passa a ser propriedade da empresa após o pagamento do valor residual garantido (VRG), que, na maioria das vezes, ocorre no final do contrato. Afirmo que não há no levantamento fiscal nenhuma operação desse tipo. Informa que tomou conhecimento, na leitura do Parecer ASTEC nº 8/04, da existência de uma operação de “lease back” feita através do Banco Safra, no valor de R\$ 500.000,00, ocorrida em junho de 2001, tendo o contribuinte vendido nessa modalidade bens de sua propriedade ao banco pelo valor de R\$ 500.000,00 para pagamento sob a rubrica de arrendamento mercantil, o que lhe permite o abatimento das parcelas pagas como despesa operacional, sendo que, nesse caso, o valor da operação foi lançado a crédito, como entrada de recurso financeiro, e o procedimento não está errado, embora o mais apropriado fosse lançar a crédito como receita não operacional, considerando a venda dos bens.

Quanto à questão da alíquota, o fiscal lembra que a “redução” da alíquota é prevista no art. 505-A do RICMS/97 e está condicionada à celebração de acordo que prevê cancelamento em caso de descumprimento de quaisquer das cláusulas, de modo que, ao celebrar o acordo, é previsto que o contribuinte cumpra suas obrigações fiscais com lisura, e, no caso de omissão de receita devidamente comprovada, entende-se que o contribuinte deixou de cumprir o acordo, devendo ser aplicado o que dispõe o art. 939-A do RICMS/97.

Conclui dizendo que mantém a infração 2ª, embora deva se modificar o valor do imposto, em função das alterações decorrentes do cancelamento da infração 1ª, a qual fazia parte dos cálculos de apuração. Observa que, com o cancelamento [da 1ª infração], os índices de participação da receita tributável pelo ICMS comparada com a receita bruta caíram e, por consequência, os valores autuados diminuíram para R\$ 108.522,25 no exercício de 2000 e para R\$ 204.354,59 no exercício de 2001. Anexou nova planilha de apuração do débito, que substitui a da fl. 10 do processo.

Foi mandado dar ciência da informação fiscal ao autuado.

O autuado manifestou-se com relação ao 2º item do Auto de Infração (fls. 124-125) dizendo que a autuação é inteiramente nula, pois a infração é exatamente a mesma do Auto de Infração anterior – código 03.04.03. Observa que os documentos auditados são exatamente os mesmos, só havendo de diferente o entendimento do autuante, que diverge da interpretação do parecerista e dos termos do Acórdão JJF 0159-04/04 e do Acórdão CJF 0215-12/04, bem como do entendimento do autuado que, à época, acatando a decisão do órgão julgador, procedeu ao recolhimento do débito que lhe foi imputado. Pondera não haver subordinação hierárquica entre a Corregedoria e o CONSEF. Destaca que, além das diligências requeridas e realizadas [no processo anterior], houve Recurso de Ofício, e a lide foi devidamente apreciada pela Câmara de Julgamento. Considera que o fiscal se equivocou ao embasar a aplicação da alíquota de 17% nas disposições do art. 939-A do RICMS, pois esse dispositivo cuida de incentivos fiscais e financeiros, a exemplo da isenção em pólos de desenvolvimento, do Fazcultura, do Fazatleta, dentre diversas outras modalidades de incentivos fiscais, ponderando que a apuração de ICMS com base na receita bruta não é um incentivo, é uma metodologia de escrituração e apuração de ICMS, prevista em lei, pela qual o contribuinte pode optar, sendo que, por vezes, a sua utilização não implica redução dos valores a recolher, haja vista que é vedada a utilização de crédito fiscal.

Salienta que os documentos que foram retirados do estabelecimento pela fiscalização só foram devolvidos em 15/03/06, pela auditora Maria Conceição Amaral dos Santos.

Reafirma o pedido de decretação da nulidade do procedimento, ou de improcedência, se ultrapassadas as preliminares.

Foram acostados, dentre outros, os papéis às fls. 127 e 132.

Em despacho do inspetor fazendário à fl. 137, foi determinada a reabertura do prazo de defesa.

Deu-se ciência ao autuado acerca do despacho do inspetor fazendário, à fl. 138, reabrindo-se o prazo de defesa.

## **VOTO**

O 1º item deste Auto de Infração diz respeito ao lançamento de ICMS que teria sido recolhido a menos em decorrência de erro na apuração do imposto nas prestações de serviços de transporte rodoviário. Trata-se de uma concessionária de serviço de transporte que explora a linha de ônibus do percurso Porto Seguro/Santa Cruz de Cabrália, linha esta considerada como sendo de natureza semi-urbana pela Agência Estadual de Regulação de Serviços Públicos de Energia, Transportes e Comunicações da Bahia (AGERBA). Há previsão de isenção do imposto para esse tipo de serviço – RICMS, art. 30, I. A Divisão de Tributação (DITRI) já se pronunciou nesse sentido, através do Parecer GECOT nº 1043/99 (fls. 46/48). Ao prestar a informação em face dos elementos aduzidos pela defesa, o fiscal autuante reconheceu a improcedência da autuação. Não é devido o imposto lançado.

No 2º item, a acusação foi feita nestes termos: “Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa”.

Ao impugnar o procedimento, o autuado alegou, como preliminar, que houve cerceamento de defesa, porque os fiscais não devolveram os livros e documentos retirados do estabelecimento. Deu entrada em três petições, requerendo a devolução dos livros e documentos: uma datada de 2/1/06 (fl. 127), outra datada de 12/1/06 (fl. 132) e outra também de 12/1/06 (fl. 20). Terminou apresentando a defesa em 24/1/06 (fls. 24 e ss.), sem que os livros e documentos lhe fossem devolvidos.

Ao prestar a informação, em 2/3/06 (fls. 115/117), um dos fiscais autuantes, José Alberto Mendonça Lima, sequer tocou no assunto – e note-se que os livros e documentos ainda não haviam sido devolvidos quando ele prestou a informação.

Foi preciso que houvesse a intervenção do Inspetor Fazendário, determinando que se verificasse se a documentação arrecadada havia sido devolvida. O recibo à fl. 21 não está assinado, mas, pelo que consta no tópico “e” da manifestação do autuado à fl. 125, os livros e documentos que foram retirados do estabelecimento pela fiscalização só foram devolvidos em 15/03/06, pela auditora Maria Conceição Amaral dos Santos.

O autuado reclamou que, por não dispor dos livros e documentos, foi duplamente prejudicado, uma vez que, recebendo os documentos em data diferente da da ciência, perdia o direito à redução de multas, no caso de decidir pelo recolhimento, ou podia perder o prazo de defesa, no caso de entender indevida a exigência, e, ainda que resolvesse apresentar defesa no prazo legal, sem os livros e documentos fiscais e contábeis, não poderia exercer, em sua plenitude, o direito de defesa.

O vício foi sanado, pelo menos no que concerne ao flagrante cerceamento de defesa, haja vista que o digno Inspetor Fazendário determinou a reabertura do prazo de defesa (fls. 137-138).

Noutra preliminar, a defesa alega que o presente Auto de Infração foi lavrado em decorrência de revisão fiscal procedida em face do Auto de Infração nº 298237.1001/02-4, protestando que a renovação do procedimento fiscal jamais poderia ser efetivada, por manifesta impossibilidade jurídica, haja vista que o Auto de Infração anteriormente lavrado foi extinto em virtude de haver sido promovido o julgamento administrativo pelo órgão competente em última instância, e o pagamento foi efetuado, estando, portanto, extinto o crédito tributário, não cabendo mais qualquer revisão fiscal em derredor da mesma matéria objeto daquela autuação. Sustenta que só se poderia falar em revisão ou deflagração de novo procedimento fiscal se não tivesse havido julgamento em instância final, ou se a determinação partisse do próprio órgão julgador, ou, ainda, se se tratasse de outro fato gerador que não aquele cujo lançamento já fora apreciado pelo órgão julgador. Apela para os princípios da segurança jurídica e do devido processo legal. Cita jurisprudência e doutrina.

De acordo com o que consta no campo “Descrição dos fatos” do Auto de Infração e das demais peças acostadas aos autos, destaco os seguintes pontos:

- a) como resultado de ação fiscal anterior, o contribuinte havia sido autuado por omissão de receita, através do Auto de Infração nº 298237.1001/02-4 (fls. 49-50);
- b) a infração, naquele caso, foi enquadrada no código 05.03.02, e o fato foi descrito como “Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor na Conta Caixa”, nos exercícios de 2000 e 2001;
- c) o lançamento foi impugnado, e o processo veio a ser julgado procedente em parte pela 4ª Junta, mediante o Acórdão JJF 0159-04/04, reduzindo-se o valor do imposto, de R\$ 507.179,68 para R\$ 89.214,06 (fls. 53/58);
- d) houve Recursos de Ofício e Voluntário, e a 2ª Câmara, através do Acórdão CJF 0215-12/04, negou provimento ao Recurso de Ofício e deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, reduzindo ainda mais o valor do imposto, para R\$ 36.757,56 (fls. 59/64);
- e) o contribuinte acolheu a decisão e recolheu o débito;
- f) de acordo com a “Descrição dos Fatos” (fl. 1 do presente Auto de Infração), procedeu-se depois a uma revisão fiscal, “com o intuito de apurar o valor real da omissão de receita, vez que havia uma enorme diferença entre o imposto reclamado e o julgado”, ou seja, entre o valor do imposto lançado no Auto de Infração anterior e o valor julgado procedente, lavrando-se então o presente Auto de Infração;



g) no novo Auto de Infração, tal como no anterior, o cometimento foi enquadrado no código 05.03.02; o fato foi igualmente descrito como omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de Caixa; os exercícios são os mesmos, 2000 e 2001.

Há, então, uma questão que tenho de enfrentar como preliminar: um fato, perfeitamente determinado e individuado, descrito nos mesmos termos, enquadrado no mesmo código, compreendendo exatamente o mesmo período, pode ser decidido, no mérito, nas duas instâncias administrativas deste Conselho, e depois esse mesmíssimo caso ser reaberto pela fiscalização e vir a ser rediscutido e novamente julgado, no mérito, nas duas instâncias administrativas?

É inegável o direito do Estado de constituir o crédito tributário através do lançamento. Porém o direito de proceder ao lançamento não pode ser eterno. A fiscalização não pode ser exercida a conta-gotas. Existem limitações temporais e formais. Deixando de lado as limitações temporais (decadência e prescrição), que não interessam neste caso, importam aqui as limitações formais ou procedimentais, cuja síntese é consubstanciada pelo princípio do devido processo (procedimento) legal.

Suponha-se, por exemplo, no âmbito do ICMS, que seja feito um lançamento relativo a imposto declarado pelo contribuinte em seus livros fiscais em determinado mês, mas não recolhido no prazo regulamentar, ou que se proceda ao lançamento do imposto apurado numa auditoria de importação de determinados bens, ou que se apure a utilização indevida de créditos fiscais relativamente a determinados documentos. Pois bem, em casos assim, nada impede que, depois de efetuados os lançamentos, venham a ser apurados valores relativos a imposto escriturado mas não recolhido em outros períodos, ou que se proceda ao lançamento do imposto de outras importações, ou que se apure a utilização indevida de créditos fiscais referentes a outros documentos. Poderia ainda ser considerado, nessa linha de raciocínio, o caso de imposto lançado com base num levantamento quantitativo de estoque em que tivessem sido pesquisadas as operações com, digamos, geladeiras, televisores e fogões, o que não impediria futuro lançamento de imposto noutro levantamento envolvendo, por exemplo, bicicletas e microcomputadores.

No entanto, situação bastante diversa é a que se encontra em discussão no 2º item deste Auto, em que o lançamento do crédito tributário diz respeito a um fato perfeitamente individualizado e delimitado: imposto apurado em função de saldos credores de Caixa nos meses de janeiro a dezembro de 2000 e de janeiro a dezembro de 2001. Esse mesmo fato já havia sido objeto de outro Auto de Infração (Auto de Infração nº 298237.1001/02-4, fls. 49-50). No primeiro Auto e no presente, a infração foi enquadrada exatamente no mesmo código: 05.03.02. Em ambos, o fato foi igualmente descrito como omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldos credores de Caixa. Em ambos, os exercícios são os mesmos, 2000 e 2001. Com relação ao primeiro Auto, o contribuinte, com fundamento no princípio do devido processo legal, apresentou defesa no âmbito administrativo; a 4ª Junta, seguindo o devido processo legal, julgou o lançamento procedente em parte, reduzindo o valor do débito; ainda em consonância com o devido processo legal, a 2ª Câmara negou provimento ao Recurso de Ofício e deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, reduzindo ainda mais o valor considerado devido; por fim, ainda de acordo com a disciplina do devido processo legal, transcorreu o prazo para eventuais recursos; o contribuinte pagou o que foi considerado devido. Extinguiu-se o crédito tributário.

Tudo isto, note-se bem, de acordo com o devido processo legal. Se alguma ilegalidade tivesse havido no julgamento do Auto de Infração nº 298237.1001/02-4, caberia à Procuradoria Fiscal representar ao Conselho, conforme previsão do art. 114, § 1º, do RPAF. Só a Procuradoria tem competência para reacender a discussão de fato já definitivamente julgado na esfera administrativa. A fiscalização não tem como provocar a discussão do que já foi discutido e julgado nas instâncias administrativas.

Poder-se-ia conjecturar que, havendo elementos que demonstrem erro de fato, caberia a revisão do lançamento, por não ser justo que o Estado seja prejudicado em virtude, por exemplo, de eventual falta de empenho do preposto fiscal – não estou afirmando isso, pois não estou entrando no mérito, apenas estou comentando uma situação hipotética. O que quero dizer é que não se pode perder de vista que, como o Estado é uma entidade imaterial, quem atua em seu nome são as autoridades competentes para a prática dos atos jurídicos. Isto importa concluir que, quando a autoridade administrativa competente, fazendo uso da faculdade prevista no art. 142 do CTN, constitui o crédito tributário pelo lançamento, verificando a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente, determinando a matéria tributável, calculando o montante do tributo, identificando o sujeito passivo e propondo a aplicação da penalidade cabível, se for o caso, quem, a rigor, constitui o crédito não é este ou aquele servidor, fazendo valer sua vontade pessoal, defendendo interesses próprios – na verdade, quem constitui o crédito tributário é o Estado. Isto porque quem tributa, arrecada e fiscaliza não é o fiscal; quem tributa, arrecada e fiscaliza é o Estado; o fiscal é apenas um preposto da entidade estatal, que, por não ser dotada de tirocínio, braços e pernas, depende do ser humano para materializar a sua vontade nos atos que pratica.

No presente caso, o Estado, por meio do órgão de fiscalização e na pessoa de preposto competente, efetuou o lançamento do crédito relativo a fato determinado; o contribuinte defendeu-se; tendo em vista o dever de rever seus próprios atos no plano administrativo, o próprio Estado, mediante o órgão competente, segundo o devido processo legal, determinou a instrução do procedimento, mediante diligências levadas a cabo por órgão técnico, e decidiu o feito nas duas instâncias administrativas. Não existe uma “terceira instância”. Conforme já salientei, se alguma ilegalidade tivesse havido no julgamento, caberia à Procuradoria Fiscal representar ao Conselho, conforme prevê o art. 114, § 1º, do RPAF. Somente a Procuradoria tem competência para tal representação. À fiscalização resta respeitar o que foi decidido em última instância pelo órgão julgador.

O art. 156 do RPAF prevê que, no julgamento, havendo evidência de agravamento da infração ou necessidade de lavratura de outro Auto de Infração, o órgão julgador deve representar à autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal. Vindo a ser feito outro lançamento em decorrência dessa representação, o novo lançamento é feito segundo o devido processo legal – insisto nesta expressão, por ver nela o norte deste caso. Na situação em apreço, nem a Junta nem a Câmara fizeram representação para nova ação fiscal. Sendo assim, o que foi decidido pela Câmara é definitivo no âmbito administrativo.

Uma das distinções entre a decisão que declara a improcedência e a decisão que declara a nulidade reside precisamente em que, nesta, o procedimento fiscal pode ser renovado, ao passo que naquela, não.

O parágrafo único do art. 936 do RICMS prevê a possibilidade de renovação de levantamento fiscal. Observe-se que o dispositivo regulamentar não fala de renovação de Auto de Infração cujo mérito já foi julgado. Repito: o dispositivo regulamentar refere-se à possibilidade de renovação de “levantamento fiscal”.

É bem verdade que o art. 149 do CTN prevê várias situações em que é cabível a revisão do lançamento de ofício, mas os enunciados do “caput” e dos incisos do art. 149 precisam ser interpretados à luz do seu parágrafo único, segundo o qual a revisão do lançamento só pode ser feita enquanto não extinto o crédito tributário:

“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

.....

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.”

Ou seja, a revisão do lançamento só é possível enquanto não extinto o crédito tributário. Pergunta-se, então: e como é que se extingue o crédito tributário? As formas de extinção do crédito tributário são especificadas no art. 156 do CTN. Importa aqui a forma prevista no inciso IX – a decisão administrativa irreformável – a decisão definitiva no âmbito administrativo:

“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

.....

IX – a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;”

Talvez fosse o caso de se objetar que o procedimento administrativo deve atender aos princípios da verdade material e do informalismo. Isso é exato. Porém a busca da verdade se procede no curso do procedimento, não após ele. Quanto ao informalismo, este é admissível basicamente apenas em favor do sujeito passivo; para os agentes do Estado, impõe-se a observância do devido processo legal, pois o lançamento é um ato vinculado, rigorosamente regado por lei, não admitindo discricionariedade ou informalidade.

É nulo, portanto, o lançamento do 2º item deste Auto de Infração, por inobservância do devido processo legal.

Voto pela IMPROCEDÊNCIA do item 1º e pela NULIDADE do item 2º.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão unânime, julgar **IMPROCEDENTE** o item 1º e **NULO** o item 2º do Auto de Infração nº **232962.0018/05-2**, lavrado contra **EXPRESSO BRASILEIRO LTDA**.

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, 13 de junho de 2006.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR