

A. I. Nº - 232962.0018/05-2  
AUTUADO - EXPRESSO BRASILEIRO LTDA.  
AUTUANTES - MARIA CONCEIÇÃO AMARAL DOS SANTOS e JOSÉ ALBERTO MENDONÇA LIMA  
ORIGEM - INFAC ILHÉUS  
INTERNET - 06.03.07

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0025-02/07**

**EMENTA: ICMS.** CONTA “CAIXA”. SALDOS CREDORES. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO [PRESUNÇÃO LEGAL DE PRESTAÇÕES DE SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO DECLARADAS]. Ultrapassada a preliminar quanto ao fato de a matéria já ter sido apurada, discutida e decidida em Auto de Infração anterior, em primeira e segunda instâncias. No mérito, efetuada a correção do cálculo do imposto relativo ao item 2º do Auto de Infração, adequando o lançamento ao critério de apuração do tributo previsto no art. 505-A do RICMS. O item 1º já foi julgado improcedente, conforme Acórdão CJF 0427-12/06 da 2ª Câmara. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** 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. Requeria 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 dos fiscais. 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, também datada de 12/1/06 (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 fosse 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 inicio 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. Salienta 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.

Prosegue falando da natureza das decisões exaradas no processo administrativo, comentando seus efeitos jurídicos e 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 judicante). Destaca trecho do voto da ministra Laurita Vaz no REsp nº 645856/RS. Reproduz comentário que atribui ao prof. Celso Antônio 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 no 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 alega 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 foi 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 BANEB 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. Afirma 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 da 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 2<sup>a</sup>, embora deva ser modificado o valor do imposto, em função das alterações decorrentes do cancelamento da infração 1<sup>a</sup>, a qual fazia parte dos cálculos de apuração. Observa que, com o cancelamento [da 1<sup>a</sup> infração], os índices de participação da receita tributável pelo ICMS comparada com a receita bruta cairam 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.

O processo foi submetido a julgamento em primeira instância, resultando no Acórdão JJF 0201-02/06, com a seguinte conclusão: item 1º - improcedente, haja vista que as prestações de serviço de transporte de natureza semi-urbana são isentas de ICMS, nos termos do art. 30, I, do RICMS; item 2º – nulo, com fundamento no princípio do devido processo legal, pois o fato já havia sido apurado, discutido e decidido em procedimento anterior, em primeira e segunda instâncias, estando extinto o crédito tributário, tendo em vista que, nos termos do parágrafo único do art. 149 do CTN, a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o crédito.

Ao apreciar o Recurso de Ofício, a 2ª Câmara, em decisão não unânime, mediante o Acórdão CJF 0427-12/06, manteve a improcedência do item 1º do Auto de Infração e afastou a declaração da nulidade do 2º item, mandando que o processo retornasse à primeira instância para apreciação do mérito, com fundamento em que, apesar de o fato em questão já ter sido apurado, discutido e decidido em procedimento anterior, ficou comprovada a ocorrência de omissão da autoridade administrativa que efetuou o lançamento, não estando extinto o crédito em questão porque a decisão de segunda instância foi fundamentada em procedimento fiscal omissivo.

## VOTO

Está em discussão, aqui, apenas o item 2º do Auto de Infração em análise, haja vista que o lançamento do item 1º já foi objeto de decisão em primeira e segunda instâncias (Acórdão JJF 0201-02/06, da 2ª Junta, e Acórdão CJF 0427-12/06, da 2ª Câmara).

A acusação formulada no 2º item 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, se 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). Resta o prejuízo para o autuado quanto à perda do direito à redução de multas, caso decidisse pelo recolhimento.

Quanto à alegação da defesa de 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, esse aspecto está superado, pois, tendo na primeira instância sido declarado nulo o lançamento, com base no princípio do devido processo legal, uma vez que o fato já havia sido apurado, discutido e decidido em procedimento anterior, em primeira e segunda instâncias, estando extinto o crédito tributário (Acórdão JJF 0201-02/06), a decisão foi reformada na segunda instância, ao ser apreciado o Recurso de Ofício, mediante decisão não unânime, sendo afastada a declaração da nulidade do lançamento, determinando-se que o processo retornasse à primeira instância para apreciação do mérito, por entender a Câmara que, apesar de o fato em questão já ter sido apurado, discutido e decidido em procedimento anterior, o crédito tributário não estaria extinto porque a decisão de segunda instância foi fundamentada em procedimento fiscal omisso (Acórdão CJF 0427-12/06).

Tendo em vista que, por questões regimentais, estou impedido de abordar novamente esse aspecto, passo ao exame do “mérito” do item 2º deste Auto.

A apreciação do mérito, ou seja, da parte substantiva da parte do lançamento ainda em discussão – o fato e o direito –, esbarra inicialmente num ligeiro óbice, decorrente da forma como o fato foi descrito pelos fiscais no Auto de Infração. O item 2º acusa o autuado de “Omissão de saídas de mercadorias tributáveis”. Ocorre que se trata, neste caso, de empresa prestadora de serviço de transporte. Embora não seja usual que empresas de transporte efetuem “saídas de mercadorias”, haja vista que, em regra, empresas transportadoras não realizam operações mercantis de circulação de mercadorias, pois seu objeto principal é a prestação de serviços de transporte, o fato não foi negado pela defesa, que, na análise do mérito propriamente dito, apenas questiona a existência do suposto saldo credor de Caixa. Assim sendo, parte do pressuposto de que, apesar de se tratar de empresa transportadora, ela também realizaria operações mercantis, estando sendo acusada de ter omitido saídas de mercadorias do seu estabelecimento.

A defesa 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.

Analizando isso, o fiscal que prestou a informação 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 BANEB 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. Afirma 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 e está condicionada à celebração de acordo que prevê cancelamento em caso de descumprimento da 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. Conclui dizendo que mantém a infração 2<sup>a</sup>, embora deva ser modificado o valor do imposto, em função das alterações decorrentes do cancelamento da infração 1<sup>a</sup>, a qual fazia parte dos cálculos de apuração. Observa que, com o cancelamento (da 1<sup>a</sup> 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, e este, afora os argumentos atinentes à nulidade, matéria já ultrapassada, quanto ao mérito se limitou a dizer 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.

Acato a conclusão do fiscal autuante quanto à base de cálculo, ou seja, quanto aos valores dos saldos credores de Caixa (que no demonstrativo à fl. 118 constam como “omissão de receita”). Discordo, contudo, quanto ao seu entendimento de que caberia neste caso a aplicação do art. 939-A do RICMS, tendo em vista que, literal e indubitavelmente, esse dispositivo apenas se aplica em caso de arbitramento, e no presente caso não se trata de arbitramento. Sendo assim, o cálculo do imposto deve ser feito de acordo com os critérios do art. 505-A do RICMS, mais especificamente de acordo com o inciso V, segundo o qual o imposto deve ser calculado no percentual ali estabelecido, que atualmente é de 5% do valor da receita bruta, e na época dos fatos ora em exame era de 7%. Quanto à ressalva do inciso IV, note-se que o dispositivo se refere à possibilidade de ser desenquadrado do regime o contribuinte que descumprir qualquer cláusula do termo de acordo firmado com o fisco estadual. No caso em exame, de acordo com os instrumentos anexos às fls. 186/188, o termo de acordo foi revogado em 5/12/02. Como os fatos objeto dos lançamentos do item 2º deste Auto dizem respeito aos exercícios de 2000 e 2001, concluo que, à época dos mesmos, o termo de acordo se encontrava em pleno vigor.

A minha conclusão não poderia ser diferente, tendo em vista que, no julgamento de Auto de Infração anterior contra essa mesma empresa, e sobre esse mesmo fato, a 2<sup>a</sup> Câmara, através do Acórdão CJF 0215-12/04 (fls. 59/64), decidiu pela aplicação da carga tributária prevista no art. 505-A do RICMS. Não custa lembrar que o presente Auto foi lavrado como “complemento” do referido Auto. No acórdão supramencionado, o nobre Relator fundamentou seu ponto de vista assinalando que o termo de acordo firmado entre o contribuinte e a fazenda estadual prevê que a falta de pagamento do crédito tributário decorrente de denúncia espontânea ou constituído por lançamento de ofício, depois de esgotadas as possibilidades de discussão administrativa, implica

a suspensão do direito à fruição do benefício, com a rescisão do termo de acordo. Perfeito. Não é porque foi lavrado um Auto de Infração que o contribuinte perde, automaticamente, o direito ao dito “benefício” estipulado no art. 505-A do Regulamento, pois, a rigor, o contribuinte somente se considera “em débito” com a fazenda pública depois de esgotadas as instâncias administrativas de discussão do Auto, com a inscrição do crédito em dívida ativa. Além do mais, o tratamento previsto no art. 505 em apreço não constitui propriamente um benefício, tendo em vista que se, de um lado, o dispositivo reduz o percentual da alíquota, por outro lado veda a utilização de quaisquer créditos fiscais vinculados às prestações objeto do regime de apuração ali disciplinado. Posso então afirmar que não se trata de um benefício fiscal, mas sim de um critério de apuração do imposto que o legislador pôs à disposição do contribuinte, de forma opcional.

Em suma, estou mantendo o mesmo critério adotado pela 2ª Câmara no julgamento do Auto de Infração nº 298237.1001/02-4 (fls. 59/64), do qual o imposto lançado no presente Auto constitui um mero “complemento”.

Desse modo, tendo em vista os novos valores das omissões de receitas apresentados pelo fiscal autuante na informação prestada, de acordo com o instrumento à fl. 118, devem ser recalculados os valores relativos ao item 2º do Auto de Infração. Num cálculo simples e direto, tendo em vista que os fiscais consideraram os fatos como tendo ocorrido no último dia dos exercícios objeto da autuação, se, em 2000, o imposto devido totaliza R\$ 108.522,25 à alíquota de 17%, o imposto correspondente a 5% é de R\$ 31.918,31. Do mesmo modo, se, em 2001, o imposto devido totaliza R\$ 204.354,59 à alíquota de 17%, o imposto correspondente a 5% é de R\$ 60.104,29. Os valores remanescentes do imposto são, portanto, estes: em 2000, R\$ 31.918,31, e em 2001, R\$ 60.104,29.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do item 2º do presente Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o item 2º do Auto de Infração nº 232962.0018/05-2, lavrado contra **EXPRESSO BRASILEIRO LTDA.**, já tendo o item 1º sido julgado improcedente, nos termos do Acórdão CJF 0427-12/06, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 92.022,60**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, 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, 8 de fevereiro de 2007.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR