

A. I. Nº. - 269515.0010/08-2
AUTUADO - ALL BUSINESS EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA.
AUTUANTE - NAGIBE PEREIRA PIZA
ORIGEM - INFRAZ BARREIRAS
INTERNET - 03. 09. 2009

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0286-01/09

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO VINCULADO A MERCADORIA COM SAÍDA SUBSEQUENTE TRIBUTADA. Nas prestações de serviço de transporte interestadual relativas a exportação indireta, sendo as operações a preço CIF é vedado o uso crédito fiscal pelo estabelecimento remetente. Infração caracterizada. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. Considerando que na revisão levada a efeito pelo autuante foram apuradas tanto omissões de entradas como de saídas, enquanto originalmente fora apontada apenas omissão de entradas, não pode a exigência ser mantida neste lançamento, haja vista que não foi consignada expressamente no Auto de Infração a existência de omissão de saídas de mercadorias. Ademais, na apuração da base de cálculo, de forma equivocada, foram utilizados os preços médios verificados em cada um dos exercícios, quando o correto é aquele concernente ao último mês objeto do levantamento. A descrição do fato e sua capitulação legal não são condizentes com o fato real nem com o direito aplicável. A imputação diz respeito à omissão de saídas ao passo que a matéria fática após a revisão fiscal aponta omissões de saídas e de entradas. O fato de não ter sido reaberto o prazo de defesa do autuado e de inexistir a necessária segurança quanto aos valores da base de cálculo apurada, é impossível dar prosseguimento à lide, em atendimento aos princípios constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa. Infração nula. Recomendada a repetição do ato, a salvo de falhas, consoante o artigo 21 do RPAF/99. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Através do presente Auto de Infração, lavrado em 25/09/2008, foi efetuado o lançamento do crédito tributário correspondente à exigência de ICMS no valor de R\$43.092,44, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

01 – utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente a serviço de transporte interestadual não vinculado a operação com mercadorias com saídas subsequentes tributadas, nos meses de outubro a dezembro de 2005, março e junho de 2006, sendo exigido o imposto no valor de

R\$27.086,78, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte utilizou indevidamente o crédito fiscal do ICMS relativo ao serviço de transporte interestadual, nas operações a preço CIF, com mercadorias destinadas à exportação indireta. Em anexo papel de trabalho da infração;

02 – deixou de recolher o ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias tributáveis realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias nos exercícios de 2005 e de 2006, exigindo imposto no valor de R\$16.006,66, acrescido da multa de 70%. Em anexo papel de trabalho da infração e seu respectivo papel auxiliar.

O autuado interpôs defesa às fls. 70 a 73, ressaltando que a autuação é totalmente improcedente. Afirma que a infração 01 é improcedente, uma vez que a utilização dos créditos fiscais de ICMS tem respaldo na legislação vigente, não tendo ocorrido seu uso indevido ou irregular. Observa que o art. 155, inciso II da Constituição Federal de 1988 delega a competência aos Estados e ao Distrito Federal para instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Por outro lado, o seu § 2º, inciso I define que esse imposto será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas operações anteriores.

Salienta que em consonância com o § 2º, inciso I do art. 155 da CF/88, com a Lei Complementar nº 87/96 e com a Lei nº 7.014/96, o RICMS/97, através do art. 93, inciso III, alínea “a”, prevê como crédito fiscal para cada estabelecimento, a ser compensado com o tributo devido sobre operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário, o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo aos serviços de transporte interestadual e intermunicipal prestados por terceiros e destinados a emprego em operações de comercialização, o que vem a ser o assunto em questão.

Realça que a regra geral, prevista na CF/88, conhecida como princípio da não cumulatividade, reproduzida na LC nº. 87/96 e na Lei nº 7.014/96, e expressa no *caput* do art. 93 do RICMS/97, é que o crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, se trata do imposto anteriormente cobrado, inclusive o serviço de transporte.

Entende que, em princípio, o crédito fiscal será sempre do destinatário da mercadoria ou serviço, pois será este contribuinte que irá realizar a operação subsequente. Desta forma, a infração é improcedente.

No que se refere à infração 02, aduz que é absolutamente improcedente, uma vez que o levantamento quantitativo de estoque é omissivo e falho, por não demonstrar a realidade do montante do débito tributário.

Anexa às fls. 74/75 demonstrativos dos quantitativos de soja que indicam a regularidade do autuado, afirmando que não ocorreu qualquer omissão de entradas que autorizasse a presunção de falta de recolhimento de ICMS relativo a operações de saídas, mostrando que o autuante se equivocou ao consignar em seu demonstrativo, no dia 25/07/06, em relação à Nota Fiscal nº 1.461 (fl. 76) a quantidade de 138.000 quilos, quando a correta é de 360.000 quilos (6.000 sacas de 60 kg = 360.000 kg). Esclarece que a quantidade apontada na realidade se refere ao valor da operação de venda, inexistindo, assim, qualquer omissão quantitativa.

Requer a improcedência total do auto de infração.

O autuante, através de informação fiscal prestada à fl. 81, salienta que em relação à infração 01 o contribuinte se ateve ao princípio genérico da não cumulatividade do ICMS, que não se aplica ao

caso da lide, tendo em vista que existe dispositivo legal, o art. 95, inciso II do RICMS/97, que disciplina a matéria. Assim, mantém integralmente a infração.

Tratando sobre a infração 02, registra que o autuado demonstrou que a Nota Fiscal nº 1.461 tivera seu quantitativo apropriado incorretamente como 138.000 kg de soja em grão, quando o correto é de 360.000 kg. Refez os papéis de trabalho correspondentes (fls. 79/80), resultando na alteração do valor do débito de R\$16.005,66 para R\$8.911,83.

Sugere a reforma do Auto de Infração, mantendo inalterada a infração 01 e modificando a infração 02, conforme apontado acima.

De acordo com documentos anexados às fls. 83 a 86, o autuado foi cientificado quanto ao teor da informação fiscal e de seus anexos, quando foi concedido o prazo de 10 (dez) dias para que ele, querendo, se manifestasse, não constando dos autos, entretanto, nenhum pronunciamento a respeito.

VOTO

Observo que através do Auto de Infração em lide foi atribuído ao sujeito passivo o cometimento de duas irregularidades. No que se refere à infração 01, que trata da utilização indevida de créditos fiscais, relativos ao serviço de transporte concernente a operações a preço CIF, de mercadorias destinadas à exportação indireta e, portanto, não vinculado a mercadorias com saídas subseqüentes tributadas, o contribuinte argumentou que com base no princípio da não-cumulatividade do ICMS, lhe é assegurado o direito de creditar-se de todo o imposto relativo às operações anteriores e que a limitação imposta ao aproveitamento dos créditos de ICMS não se encontra em conformidade com a Constituição Federal.

Ressalto que de acordo com o artigo 167, inciso I do RPAF/99, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.

O autuado se ateve, ainda, ao disposto no art. 93, inciso III, alínea “a” do RICMS/97, para sustentar que fazia jus ao referido crédito. Ressalto, entretanto, que tendo em vista que as operações em referência correspondem a exportações indiretas, em relação às quais não há incidência do ICMS (art. 582 do RICMS/97), o dispositivo regulamentar a ser observado se refere especificamente ao art. 95, inciso II, que estabelece descaber a utilização do crédito fiscal atinente ao serviço de transporte não vinculado a saída tributada, o que vem a ser exatamente o caso aqui em discussão. Acrescento que tal disposição se encontra amparada em determinação expressa contida no art. 155, parágrafo 2º, inciso II, alínea “b” da Constituição Federal de 1988. Para um melhor entendimento, transcrevo em seguida o teor do mencionado dispositivo do RICMS/97:

“Art. 95. Nas operações efetuadas a preço CIF (art. 646), a utilização do crédito fiscal pelo estabelecimento comercial ou industrial, relativamente ao imposto cobrado sobre o serviço de transporte, será feita com observância das seguintes regras:

...

II - tratando-se de operação isenta ou não-tributada ou com mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária por antecipação, não haverá utilização de crédito fiscal, salvo disposição em contrário, inclusive na hipótese da alínea "b" do inciso anterior.”

De acordo com o demonstrativo de fls. 05/06, o autuante apurou todos os valores consignados nos respectivos conhecimentos de transporte rodoviário de cargas, indicando os valores dos créditos fiscais utilizados indevidamente pelo sujeito passivo. Entendo, deste modo, estar devidamente caracterizado o cometimento da irregularidade, pelo fato de o autuado ter se creditado de forma indevida dos valores destacados nos documentos fiscais em questão, razão pela qual mantenho a infração integralmente.

A infração 02 se originou da constatação da omissão de receitas, em decorrência da apuração da falta de contabilização de entradas de mercadorias, fato este que autoriza a utilização da presunção de que o contribuinte efetuara os pagamentos das referidas entradas com recursos provenientes de saídas de mercadorias tributáveis realizadas anteriormente. Vejo que o lançamento decorreu do resultado do levantamento quantitativo de estoques em dois exercícios fechados (2005 e 2006). Ressalto que no presente caso a aplicação da presunção de omissão de saídas anteriores se originou do resultado da apuração da ocorrência de entradas de mercadorias não registradas (soja em grãos), comprovada pela análise das notas fiscais e dos livros fiscais do contribuinte.

Dois fatores, entretanto, me conduzem a considerar que este item da autuação não tem condições de prosperar. Em primeiro lugar, ao revisar o levantamento na fase de informação fiscal, o autuante, acatando a argumentação defensiva correspondente à quantidade de mercadorias relativa à Nota Fiscal nº. 001.461, refez a apuração correspondente ao exercício de 2006, indicando que os resultados passaram a indicar a ocorrência de omissão de saídas e não mais uma omissão de entradas, como originalmente ocorrera.

Neste caso, considerando a mudança implementada na revisão procedida pelo autuante, se fazia necessária a devolução do prazo de defesa ao contribuinte, o que não se verifica nos autos. Isto porque, neste item da autuação a acusação original consiste na omissão de entradas, não tendo sido apontada no Auto de Infração, expressamente, a ocorrência dos dois tipos de omissão, com exigência do imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – o das operações de entrada ou de saída.

Um segundo ponto que verifico se refere ao fato de o autuante, tomando por base a alteração ocorrida em 2006, e tendo em vista que os resultados do exercício de 2005 permaneceram inalterados, isto é, foi mantida a ocorrência de omissão de entradas, sugeriu que fosse exigido do contribuinte tão somente o valor do débito correspondente ao maior valor monetário, que no caso se referiu àquele apurado no exercício de 2006. Ressalto, entretanto, que esse entendimento somente pode ser aplicado quando em um mesmo exercício o resultado do levantamento quantitativo de estoques resulta nas duas situações, ou seja, em omissões de entradas e de saídas.

No caso vertente, trata-se de um procedimento de auditoria conduzido em relação a dois exercícios fechados e, portanto, que podem apresentar resultados totalmente diferentes. Assim, torna-se correta e compatível a exigência representada por um tipo de omissão que venha a ocorrer em um exercício e outra, distinta, que seja verificada no outro exercício.

Realço, por outro lado, que nos casos de constatação de omissões de entradas ou de saídas, apuradas por meio de levantamento quantitativo de estoques, devem ser utilizados como base de cálculo os preços médios das operações realizadas pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria for adquirida ou comercializada no período fiscalizado (art. 60, inciso II, alíneas “a” e “b” do RICMS/97). Verifico que o autuante, de forma diversa, apurou o preço médio verificado em todo o exercício fiscalizado, em relação aos dois exercícios, o que implicou na apuração do tributo em montante divergente daquele efetivamente devido, o que representa em insegurança no que se refere à base de cálculo apurada e, conseqüentemente, ao tributo exigido no que concerne aos dois exercícios fiscalizados.

Entendo, também, que o contribuinte teve o seu direito de defesa cerceado, ao se alterar a situação fática e não se reabrir o direito de defesa. Atendendo aos princípios constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa, este item da autuação é nulo com base no art. 18, incisos II e III do RPAF/BA (Dec. nº. 7.629/99). Recomendo à autoridade competente que determine a repetição do ato, a salvo de falhas, consoante o art. 21 do RPAF/99.

Registro que tendo em vista que consta no processo a primeira via original da Nota Fiscal nº. 001.461, a repartição fazendária deverá devolvê-la ao contribuinte, mediante recibo, anexando aos autos uma cópia reprográfica desse documento.

Diante do exposto, voto pela procedência parcial do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269515.0010/08-2**, lavrado contra **ALL BUSINESS EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$27.086,78**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº. 7.014/96 e dos acréscimos legais. Recomenda-se a instauração de novo procedimento fiscal correspondente à infração 02, em conformidade com a disposição contida no art. 21 do RPAF/99.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de agosto de 2009.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA