

PROCESSO	- A. I. Nº 298629.0036/09-2
RECORRENTE	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO	- STOCK TOOLS COMÉRCIO DE SERVIÇOS LTDA.
RECURSO	- RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 1ª JJF nº 0286-01/10
ORIGEM	- INFRAZ ATACADO
INTERNET	- 22/09/2011

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0277-11/11

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NOVA DECISÃO. O ônus da prova cabe ao contribuinte, e não ao Fisco, não havendo amparo em anular o lançamento invertendo o ônus desta prova, além do que não procede a afirmação de que o contribuinte mantém controle de suas aquisições, pois esta assertiva não se encontra amparada no parecer da ASTEC, não havendo qualquer insegurança no lançamento a ensejar a decretação de sua nulidade, devendo os autos retornar à Primeira Instância para ser proferida nova decisão. Recurso **PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF nº 0286-01/10) que julgou Nulo o presente Auto de Infração, através do qual foram atribuídas ao sujeito passivo quatro irregularidades distintas, quais sejam:

1. Recolheu a menos o ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização, nos meses de janeiro e fevereiro de 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 3.099,09, acrescido da multa de 60%;
2. Recolheu a menos o ICMS antecipação parcial, na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização, nos meses de março a dezembro de 2006, janeiro a junho de 2007, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 27.373,68, acrescido da multa de 50%;
3. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização, nos meses de abril e maio de 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 6.537,13, acrescido da multa de 50%;
4. Recolheu a menos o ICMS antecipação parcial, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, adquiridas com fins de comercialização, nos meses de julho a dezembro de 2007, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 3.896,42, acrescido da multa de 50%.

A Junta de Julgamento Fiscal embasou a sua Decisão nos seguintes fundamentos, *in verbis*:

*“Versa o Auto de Infração em lide sobre o cometimento de 04 (quatro) infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado, todas referentes à exigência de ICMS relativo à antecipação parcial.*

*De início, cabe-me observar que a antecipação parcial do ICMS encontra-se prevista no art. 352-A do RICMS/BA, incidindo, exclusivamente, nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de*

*comercialização. Ou seja, não é devida a antecipação parcial em se tratando de bens de uso, bens do ativo imobilizado, matérias-primas e insumos destinados a emprego na industrialização ou na prestação de serviços.*

*Em decorrência disto, a 1ª JJF, considerando a alegação defensiva de que as mercadorias foram adquiridas para uso/consumo e ativo imobilizado do estabelecimento, assim como, a contestação da autuante de que é cabível a exigência da antecipação parcial, haja vista que o autuado exerce atividade mista, prestando serviço e venda de mercadorias incluídas no campo de incidência do ICMS, conforme o art. 352-A do RICMS/BA, com aplicação da alíquota interna prevista no art. 61 do mesmo Diploma regulamentar, converteu o processo em diligência à Assessoria Técnica do CONSEF - ASTEC/CONSEF.*

*Na referida diligência foi solicitado que o Auditor Fiscal designado revisasse o lançamento em todas as quatro infrações, mantendo a exigência fiscal, exclusivamente, dos valores do ICMS apontados na autuação, relativo às mercadorias adquiridas destinadas à comercialização.*

*Ocorre que, conforme o Parecer ASTEC Nº104/2010, restou comprovado que se trata o autuado de contribuinte sujeito à incidência do ICMS e do ISS, pelas provas apresentadas, inclusive comprovantes de recolhimento de ambos os impostos. Portanto, além de comercializar mercadorias o autuado, também, presta serviços de assistência técnica da BOSCH.*

*Conforme consignado pelo diligente, a quase totalidade de notas fiscais arroladas no processo é oriunda desse fabricante de equipamentos elétricos(BOSCH), sendo impossível realizar o levantamento no âmbito de uma diligência fiscal, tendo em vista que as mercadorias descritas nas notas fiscais não permitem apenas pela descrição, identificar se foram destinadas a consumo/uso ou imobilizado ou se foram comercializadas, pois, uma peça tanto pode ser destinada à comercialização, como à substituição de peça defeituosa ou gasta em uma de suas próprias ferramentas utilizadas na prestação de serviço ou em ferramentas alugadas a terceiros.*

*Outros fatores observados pelo diligente que impossibilitaram a revisão do lançamento decorreram do fato de que as compras realizadas pelo autuado em muitos casos são feitas englobando mercadorias destinadas à revenda e mercadorias destinadas a consumo ou imobilizado e que a autuante desconsiderou que muitas aquisições se destinam ao uso/consumo ou imobilizado, exigindo integralmente o ICMS sobre todas as notas fiscais do período, cobrando recolhimento a menos ou falta de recolhimento do ICMS.*

*Coaduno inteiramente com o entendimento manifestado pelo diligente, no sentido de que a exigência do ICMS, no presente caso, não pode ser revista no âmbito de uma diligência, mas sim de uma fiscalização vertical, onde será possível verificar pelos laudos técnicos dos equipamentos a necessidade de substituição de peças de reposição e se o quantitativo gasto é compatível com a quantidade adquirida para uso/consumo.*

*Diante do exposto, considero que não há como dar prosseguimento a lide, haja vista a inexistência nos autos de elementos capazes de configurar as infrações imputadas ao sujeito passivo, persistindo dúvida, especialmente, quanto aos valores que porventura seriam devidos, o que inquia de nulidade o Auto de Infração, consoante determina o art. 18, IV, “a” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.*

*Em conformidade com o que determina o art. 21 do RPAF/99, recomendo a autoridade competente, a repetição dos atos, a salvo de falhas.*

*Voto pela NULIDADE do Auto de Infração”.*

Em atendimento ao art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, a 1ª JJF do CONSEF recorreu de Ofício a esta CJF.

## **VOTO VENCIDO**

Nenhuma censura merece a Decisão alvejada, pois, consoante confirmado pelo diligente da ASTEC/CONSEF no Parecer de fls. 488/490, devidamente embasado nas provas documentais acostadas às fls. 491/570, o sujeito passivo realiza operações que estão sujeitas à incidência do ICMS e outras, a exemplo da prestação de serviços de assistência técnica, que se submetem ao ISS.

Ficou, ainda, comprovado, por intermédio de contratos particulares trazidos ao *in folio* (fls. 495/503), que o recorrido aluga ferramentas da marca BOSH, constituindo tais equipamentos em bens de seu ativo imobilizado.

Assim, não poderia a autuante ter exigido o ICMS-antecipação parcial sobre todas as operações de aquisição, indistintamente, pois, a teor do art. 352-A, do RICMS, o tributo é devido exclusivamente nas entradas interestaduais de mercadorias destinadas a posterior

comercialização. Se a mercadoria destina-se ao uso e consumo do estabelecimento ou ao ativo imobilizado da empresa, não se pode falar em exigência de ICMS-antecipação parcial.

O correto seria que a autuante separasse as aquisições para comercialização e apenas sobre elas calculasse o ICMS devido a título de antecipação parcial, excluindo os produtos de uso e consumo e os bens do ativo fixo.

Não sendo possível fazer tal separação exata, caberia a autuante, como bem salientou o nobre diligente, no âmbito de uma fiscalização vertical, obter laudos técnicos dos equipamentos para verificar a necessidade de reposição das peças, chegando, assim, a um resultado mais próximo da realidade acerca das aquisições sobre as quais poderia incidir o ICMS-antecipação parcial.

Da forma como foi feita a auditoria, contudo, não é possível obter um resultado sustentável, pois fica evidente que a exigência das quatro infrações desta autuação, todas relacionadas a ICMS-antecipação parcial, estão a recair sobre operações de aquisição de bens de uso e consumo e do ativo imobilizado do estabelecimento. Nas circunstâncias, fica caracterizada a insegurança do lançamento de ofício, por falta de elementos probatórios quanto à materialidade do ilícito tributário anunciado, nos termos do art. 18, IV, “a”, do RPAF.

Merece registro o fato de que a insegurança do lançamento de ofício não foi causada por conduta atribuível ao sujeito passivo, pois, consoante aduziu o fiscal diligente, os pedidos de mercadorias são feitos pelo autuado separadamente (bens do ativo, uso e consumo e mercadorias para comercialização), contudo a fornecedora (BOSCH) em alguns casos remete todos os produtos em uma única nota fiscal.

Ademais, o diligente também verificou que o autuado mantém controle da destinação dada às mercadorias e que ele efetua o pagamento do ICMS-antecipação parcial das mercadorias destinadas à comercialização, mesmo quando parte dos produtos indicados nas notas fiscais é destinado ao ativo fixo ou uso e consumo do estabelecimento. Esses fatos constatados pela diligência militam em favor do autuado e reforçam a necessidade de se proceder a uma nova auditoria, para que se verifique se há ou não imposto pendente de recolhimento.

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

## VOTO VENCEDOR

*Data venia* o voto proferido pelo ilustre Relator, discordamos do mesmo como também da Decisão exarada pela JJF, pelos fundamentos que abaixo passamos a expor:

Inicialmente devemos consignar que cabe ao contribuinte que exerce atividades de comercialização de mercadoria, prestação de serviços de assistência técnica e locação de bens móveis – atividades, portanto, que se submetem à incidência de tributos distintos – manter efetivo controle das aquisições, inclusive efetuando registro em separado para tais produtos, em razão das destinações diversas que dá aos mesmos.

Registre-se, por oportuno, que tanto na atividade de revenda de mercadorias como no seu fornecimento conjuntamente com o serviço técnico prestado, há incidência do ICMS a título de antecipação parcial, visto que nos dois casos há comercialização de mercadorias. Sendo que no fornecimento de mercadoria (partes e peças) no serviço de assistência técnica, há incidência dos dois impostos, o ISS sobre o serviço prestado, e o ICMS sobre o fornecimento destas mercadorias, nos termos do art. 2º, inciso II, “b”, conjugado com o item 14.1 da Lista de Serviço. Por sua vez, na locação de bens móveis não há incidência do ICMS e, por decisão já pacificada nos tribunais superiores, também não há incidência do ISS.

**§ 2º O ICMS incide sobre:**

**II - o fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:**

**b) sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual;**

Assim, incorreta a afirmação da JJF e do ilustre relator de que na prestação de serviço de assistência técnica exercida pelo recorrido há apenas a incidência do ISS.

Por outro lado, se de fato a exigência fiscal se referisse a produtos adquiridos para uso e consumo ou para o ativo do contribuinte autuado, inclusive para locação, não há dúvida de que a mesma seria insubstancial, visto que é cediço que a antecipação parcial não se aplica nestas hipóteses, nos termos do art. 352-A do RICMS.

No entanto, não se desincumbiu o contribuinte de trazer qualquer prova aos autos neste sentido, restringindo-se a alegar que a exigência fiscal alcança bens adquiridos para tais fins. A diligência realizada pela ASTEC a pedido da JJF em verdade não ampara a conclusão a que chegou a JJF, ratificada no voto do Relator dessa Câmara de Julgamento Fiscal.

Na referida diligência informa o fiscal revisor que o contribuinte está sujeito à incidência do ICMS e do ISS, pois além de comercializar mercadorias também presta serviços de assistência técnica dos produtos da marca BOSH – o que apenas confirmou o quanto já afirmado pelo contribuinte e pelo próprio autuante - ainda consignando que verificou a existência de comprovantes de recolhimento de ambos os impostos. Informou, ainda, que a quase totalidade de notas fiscais objeto da autuação foram emitidas pela fabricante de equipamentos elétricos BOSCH, concluindo no sentido de que é “... impossível realizar o levantamento no âmbito de uma diligência fiscal, tendo em vista que as mercadorias descritas nas notas fiscais não permitem apenas pela descrição, identificar se foram destinadas a consumo/uso ou immobilizado ou se foram comercializadas, pois, uma peça tanto pode ser destinada à comercialização, como à substituição de peça defeituosa ou gasta em uma de suas próprias ferramentas utilizadas na prestação de serviço ou em ferramentas alugadas a terceiros.”.

Ora, o que podemos extrair da referida diligência é que o contribuinte, mesmo exercendo três atividades distintas, com tributações diversas, não efetua qualquer procedimento de controle destas aquisições com vistas à sua destinação posterior. Tal afirmação se extrai quando indagado pelo diligente como procede quando adquire os produtos em vista destas múltiplas atividades informou que efetua os pedidos em separado de peças para revendas e de peças para manutenção dos seus equipamentos que destina para aluguel, mas que é comum o referido fornecedor enviar em um mesma nota fiscal “...peças que serão comercializadas e peças que serão utilizadas para uso e consumo em sua prestação de serviços, assim como ferramentas que se destinam a integrar o ativo da empresa..”, e que nestas hipóteses recolhe a antecipação parcial sobre as mercadorias que irá revender, e que “...também acontece de realizar aquisições originalmente destinadas à comercialização, mas por necessidades não previstas, algumas peças são utilizadas na antecipação do ICMS, assume o ônus do imposto pago indevidamente por antecipação..”.

Assim, como concluir que por uma desídia do contribuinte, ao não proceder aos controles de suas aquisições com o devido registro em separado para fins de comprovar a sua destinação posterior, o lançamento deva ser anulado porque caberia ao Fisco comprovar a efetiva existência ou não de falta de recolhimento do imposto através de laudos técnicos dos equipamentos (sic), com fins de verificar “... a necessidade de substituição de peças de reposição e se o quantitativo gasto é compatível com quantidade adquirida para uso/consumo”? Tal entendimento abre um precedente perigoso, pois pode estimular os contribuintes que exercem tais atividades múltiplas a não efetuar qualquer controle de suas aquisições e das destinações subsequentes justamente com o fito de alegar posteriormente fragilidade na ação fiscal e assim deixar de recolher o imposto devido.

Reiteramos que o ônus da prova cabe ao contribuinte, e não ao Fisco, e não podemos anular o lançamento invertendo o ônus desta prova, além do que, como visto, não procede a afirmação do Relator de que o contribuinte mantém controle de suas aquisições, pois esta assertiva não se

encontra amparada no parecer da ASTEC, não havendo qualquer insegurança no lançamento a ensejar a decretação de sua nulidade.

Do exposto, somos pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício, para que o processo retorno à Primeira Instância, para que seja proferida nova decisão, por não vislumbramos no lançamento em epígrafe à nulidade apontada.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade da presidente, **PROVER** o Recurso de Ofício para modificar a Decisão recorrida que julgou **NULO** o Auto de Infração nº 298629.0036/09-2, lavrado contra **STOCK TOOLS COMÉRCIO DE SERVIÇOS LTDA.**, devendo os autos retornar à Primeira Instância para novo julgamento.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Sandra Urânia Silva Andrade, José Franklin Fontes Reis e Denise Mara Andrade Barbosa.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Fábio de Andrade Moura, Alessandra Brandão Barbosa e Valnei Sousa Freire.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de setembro de 2011.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

FABIO DE ANDRADE MOURA – RELATOR/VOTO VENCIDO

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS