

PROCESSO	- A. I. Nº 210372.0052/14-0
RECORRENTE	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO	- KRAKATOA COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA.
RECURSO	- RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 3ª JJF nº 0160-03/14
ORIGEM	- INFAS VAREJO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 28/10/2015

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0328-12/15

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Na análise do conjunto de elementos trazidos aos autos, em que pese a conduta do sujeito passivo, no que concerne ao não atendimento da intimação feita pelo Autuante, percebe-se que o lançamento padece de vício, sendo que se tem como indício muito forte, restou indefinida a base de cálculo do imposto que se pretende exigir. O próprio autuante reconhece que parte das mercadorias objeto lançamento não foram destinadas à mercancia, no entanto, não há provas de que parte das mercadorias teriam sido vendidas sem que tenha passado por qualquer processo de industrialização. Com o fundamento no art. 18, IV, do RPAF/BA, é nulo o lançamento pela flagrante incerteza do *quantum debeatur*. **PREJUDICADA** a análise do Recurso de Ofício. Decretada, de ofício, a *Nulidade* do Auto de Infração. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, interposto pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, nos termos do art. 169, I, “a”, item 1, do RPAF/99, com vistas ao reexame da decisão proferida nos autos do presente PAF que julgou Improcedente o Auto de Infração.

O Auto de Infração foi lavrado em 10/03/2014, para exigir crédito tributário no montante de R\$99.160,63 em razão de o Sujeito Passivo haver deixado de recolher o ICMS relativo à antecipação parcial, na condição de empresa optante do SIMPLES NACIONAL - Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, nos meses de outubro a dezembro de 2011; janeiro, fevereiro, maio, junho, agosto, outubro a dezembro de 2012; janeiro a março, maio, agosto a dezembro de 2013.

Os membros da 3ª JJF, após análise das peças processuais e a partir do voto proferido pelo i. relator de Primeira Instância, decidiu à unanimidade, pela Improcedência do lançamento, *in verbis*.

VOTO

(...)

No mérito, o presente Auto de Infração trata da falta de recolhimento do ICMS relativo à antecipação parcial, na condição de empresa de optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições (Simples Nacional), referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, nos meses de outubro, a dezembro de 2011; janeiro, fevereiro, maio, junho, agosto, outubro a dezembro de 2012; janeiro a março, maio, agosto a dezembro de 2013.

Observo que as hipóteses em que deve ser feita a antecipação parcial do imposto são estabelecidas no art. 12-A

da Lei 7.014/96, sendo devido o pagamento da antecipação parcial nas aquisições de mercadorias para fins de comercialização, independentemente do regime de apuração adotado pelo contribuinte.

Lei 7.014/96:

“Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição”.

O autuado alegou em sua defesa que tem como atividade a industrialização e comercialização de produtos de confecção a partir das peças compradas em outros Estados. As mercadorias objeto da autuação fiscal foram adquiridas com intuito de confeccionar vestidos, sendo tais produtos utilizados como matéria prima não se submetendo ao instituto de antecipação parcial, nos termos do Art.12-A da Lei nº 7.014/96, por não se tratarem de mercadorias para comercialização e, sim, industrialização.

Cita uma resposta à consulta que formulou a esta Secretaria Fazendária, através do Processo de Consulta nº 05179520140 (consulta posterior à lavratura do AI), em que a parecerista Dra. Cristiane de Sena Cova, reafirmou que “... As mercadorias que sejam adquiridas para fazer parte de processo de industrialização ou que sejam utilizadas na prestação de serviços sem a incidência do ICMS, não estão sujeitos ao pagamento da antecipação parcial....as mercadorias citadas na presente consulta (cangas adquiridas para confecção de vestidos), não haverá incidência de antecipação parcial, considerando que nesta hipótese as mercadorias caracterizam-se como insumos, destinados a emprego no processo industrial de fabricação de peças de vestuário...”

Conforme documento à fl. 06 dos autos, extraído do cadastro, Sistema INC (Informações do Contribuinte) desta SEFAZ, o autuado tem atividade secundária “confecção de peças de vestuário, exceto roupas íntimas e as confeccionadas sob medida”, apesar de sua atividade principal ser o “comércio varejista de artigos de vestuário e acessórios”, ou seja, o contribuinte também comercializa outros produtos, praticando duas atividades econômicas de forma concomitante: a comercialização e a industrialização.

Para efeito do Regulamento do ICMS, considera-se industrialização qualquer operação que modifique a natureza, funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoamento para o consumo. Neste caso, a fiscalização deve apurar por meio das notas fiscais e escrituração do contribuinte se as mercadorias adquiridas como insumos foram vendidas sem qualquer modificação, acabamento, apresentação, caracterizando aquisição para comercialização.

Vale salientar que no Parecer citado pelo deficiente (cópia às fls. 68/69) foi orientado que “a Consulente deverá manter estoques separados das cangas destinadas à comercialização e das cangas destinadas a emprego na confecção de vestuário, possibilitando o adequado controle fiscal de suas operações”. Dessa forma, o levantamento fiscal consiste em apurar se foram adotadas as medidas constantes no mencionado Parecer desta SEFAZ, inclusive quanto à escrituração do livro Registro de Inventário e à emissão de notas fiscais pelas vendas efetuadas.

Pelo que consta nos autos, entendo que não restou provado que a mercadoria “canga” adquirida pelo autuado com o intuito de confeccionar vestidos de cangas foi comercializada sem qualquer modificação, e a falta de recolhimento da antecipação parcial pelo deficiente está amparado na legislação e em Parecer emitido pela própria SEFAZ, haja vista que sendo a mercadoria objeto da autuação utilizada como matéria prima não se submete ao instituto da antecipação parcial, nos termos do art. 12-A da Lei 7.014/96, acima reproduzido, por não destinar à comercialização. Portanto, se não restou comprovado que as mercadorias se destinaram à comercialização, não se inclui nas hipóteses em que deve ser feita a antecipação parcial.

Concluo pela improcedência da autuação e recomendo a renovação do procedimento fiscal para ser apurado se houve cumprimento às orientações constantes no Parecer Dítri nº 8259/2014, relativamente aos controles dos estoques em vista da realização concomitante de atividades de comercialização e industrialização, podendo ser efetuado, inclusive, levantamento quantitativo de estoques.

Face ao exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Em razão da sucumbência imposta à fazenda Pública, a 3^a JJF recorreu de ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal para reapreciação da Decisão proferida em primeiro grau de julgamento administrativo.

Cientificados, autuante e autuado não se manifestaram.

Na assentada de julgamentos do dia 07/10/2014, após sustentação oral do autuante, que também foi inquirido pelos julgadores e pela representante da PGE/PROFIS, resolveram os julgadores da 2^a Câmara de Julgamento Fiscal converter o PAF em diligência à INFRAZ VAREJO - AUTUANTE para

que fossem adotadas as seguintes providencias:

1. *Intimar o Sujeito Passivo para que:*

- a. Informe como se processa a industrialização dos produtos que adquire a título de matéria prima para confecção de vestidos, a partir da mercadoria denominada “canga”, também indicando que equipamentos, insumos e materiais secundários são utilizados em tal processo.*
- b. Apresente provas da propriedade ou posse dos equipamentos que indica, bem como apresente provas da aquisição dos insumos e materiais secundários.*
- c. Apresente as notas fiscais de saídas dos vestidos confeccionados a partir das mencionadas “canga”.*

Em atendimento à diligência requerida, o autuante informa que resta fulminada qualquer hipótese de industrialização (itens 1 e 2), pois, o Sujeito Passivo informou que apesar de ter registrado que é utilizada máquina de costura reta, máquina de costura *over lock*, linha, alfinete, papel pardo, tesoura, ferro, agulha, botão e elástico, também informa que as notas fiscais de aquisição de máquinas utilizadas na suposta industrialização foram mantidas enquanto duraram suas garantias, ao passo que as notas fiscais referentes à aquisição dos insumos de produção não foram mantidas, pois não possuíam garantias.

Para o item 3, dá conta de que das notas fiscais de saídas (2011/2013), elaborou demonstrativos considerando que são utilizadas, em média, duas cangas para a confecção de cada vestido, concluindo que foram vendidos pela autuada a quantidade de 75.924 vestidos.

Informa que intimou o Sujeito Passivo para apresentar o LRE e o LRI, e que a intimação não foi atendida.

Conclui que a autuada não cumpriu o quanto determina o Parecer DITRI de fls. 68 e 69, que diz da necessidade de controle de estoque em separado da mercadoria adquirida, na hipótese de realização concomitante de atividade de comercialização e industrialização.

Afirma que a autuada efetuou compras em outra Unidade da Federação de 420.427 SARONGS durante os anos de 2011, 2012 e 2013, tendo declarado venda de 75.924 vestidos, além de ter declarado que são utilizados, em média, duas cangas para a confecção de cada vestido, número este que levaria a 151.848 cangas.

Dos elementos, declarações e números, registra que como a autuada comprou 420.427 SARONGS (cangas), com preços que variam entre R\$2,15 e R\$2,70, tendo vendido 75.924 vestidos, o que equivale a 151.848 cangas, restaram 268.579 cangas que foram adquiridas pela autuada em outros Estados da Federação sem que fosse apresentada qualquer comprovação de pagamentos do ICMS Antecipação Parcial.

A Autuada, frente ao resultado da diligência, retorna aos autos, fls. 140/145, reiterando os termos da sua defesa, bem como repetindo as informações prestadas em razão da diligência requerida. Anexa fotografias de alguns modelos de vestidos confeccionados de cangas com a respectiva matéria prima, além de notas/cupons fiscais (relação) das máquinas e dos insumos referentes à industrialização das cangas para o período de 2011/2013.

Chamado a emitir Parecer, a PGE/PROFIS, por intermédio do Dr. José Augusto Martins Junior, em razão da falta de previsão regulamentar para manifestação em Recurso de Ofício, se pronuncia no sentido de que fossem os autos encaminhados ao CONSEF.

VOTO

O presente Recurso interposto de ofício pelos julgadores da 3^a JJF deste CONSEF tem por objeto reappreciar o Acórdão de nº 0160-03/14 na forma estabelecida pelo art. 169, I do RPAF/BA, tudo em razão da sucumbência imposta à fazenda pública estadual em face da declaração de improcedência da autuação.

Cinge-se o presente Recurso de Ofício à análise da Decisão recorrida que desonerou

integralmente o Sujeito Passivo do quanto lhe foi exigido em razão da acusação fiscal de haver deixado de recolher o ICMS relativo à antecipação parcial, na condição de empresa optante do SIMPLES NACIONAL referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado.

Da leitura dos autos, vejo que a decisão da Junta de Julgamento Fiscal, com os elementos de que dispunha, está absolutamente correta, entendido que os julgadores de piso decidiram pela improcedência do Auto de Infração sob o fundamento de que não teria restado configurado que as mercadorias que deram azo à lavratura da peça de acusação teriam sido destinadas à comercialização, daí afastada a hipótese de exigência da ICMS antecipação parcial, conforme se verifica da parte conclusiva do voto da decisão recorrida.

“Pelo que consta nos autos, entendo que não restou provado que a mercadoria “canga” adquirida pelo autuado com o intuito de confeccionar vestidos de cangas foi comercializada sem qualquer modificação, e a falta de recolhimento da antecipação parcial pelo defendente está amparado na legislação e em Parecer emitido pela própria SEFAZ, haja vista que sendo a mercadoria objeto da autuação utilizada como matéria prima não se submete ao instituto da antecipação parcial, nos termos do art. 12-A da Lei 7.014/96, acima reproduzido, por não destinar à comercialização. Portanto, se não restou comprovado que as mercadorias se destinaram à comercialização, não se inclui nas hipóteses em que deve ser feita a antecipação parcial.”

Em julgamento de segunda instância, após sustentação do Autuante, os autos foram convertidos em diligência com o fim de que fosse apurada a verdade dos fatos no que concerne ao suposto processo de industrialização da autuada.

Como resultado da diligência combinado com os elementos dos autos, restaram claros alguns pontos, como segue:

1. É indiscutível o fato de que a autuada, no CAD-ICMS da SEFAZ, tem como atividade principal o comércio de mercadorias, descrita como “comércio varejista de artigos de vestuário e acessórios”, e como secundária a industrialização descrita como “confecção de peças de vestuário, exceto roupas íntimas e as confeccionadas sob medida”;
2. Restou provado pelos elementos trazidos aos autos que a autuada exerce a atividade industrial, fato reconhecido pelo próprio autuante e que afasta a possibilidade de higidez da acusação fiscal;
3. O autuante fez consignar na Informação Fiscal, por números fornecidos pela autuada, que das mercadorias elencadas notas fiscais de entradas (autuação), parte teria participado do processo de industrialização de vestidos (insumos), enquanto que outra parte teria destino desconhecido;
4. Não há clareza no demonstrativo elaborado pelo preposto do fisco, pois, ficou demonstrado que, ao menos em parte, o Sujeito Passivo tem razão quando insiste que as mercadorias objeto da autuação teriam sido destinadas à industrialização.
5. Não restou definida a base de cálculo do imposto que se pretende exigir, mesmo após a diligência requerida por esta 2ª CJF, haja vista que nas oportunidades que teve, o autuante não conseguiu determinar qual parcela da operação teria sido objeto de mercancia.

Dos pontos elencados acima, restou claro, porque é fato reconhecido pelo Autuante e pela Autuada, que houve industrialização envolvendo as mercadorias que deram azo à autuação, também restando claro que não ficou cabalmente comprovado qual o volume de peça (cangas) teria sido destinado ao comércio.

De outra banda, vejo que apesar de intimado, a Autuada não apresentou os documentos requisitados, o que, em tese, teria dificultado o andamento e conclusão da ação fiscal, fato inadmissível, pois atenta contra o direito do fisco e contra o princípio da verdade material.

Pois bem, analisando todo o conjunto de elementos trazidos aos autos, em que pese a conduta da Autuada, no que concerne ao não atendimento da intimação feita pelo Autuante, merecer severa crítica, vejo que o lançamento como construído padece de vício, pois, apesar dos esforços empreendidos pelo Autuante em demonstrar que houve o cometimento de ilícito fiscal, o que se tem como indício muito forte, restou indefinida a base de cálculo do imposto que se pretende

exigir, tudo porque o próprio autuante reconhece que parte das mercadorias objeto lançamento não foram destinadas à mercancia, também lembrando que não há, de maneira definitiva, provas de que parte das mercadorias teriam sido vendidas sem que tenha passado por qualquer processo de industrialização.

Isto posto, com fundamento no art. 18, IV, do RPAF/Ba, entendo que é NULO o lançamento pela flagrante incerteza do *quantum debeatur*.

Nesses termos, voto no sentido de julgar NULO o Auto de Infração, sendo de ofício a decretação da nulidade do Auto de Infração, resta prejudicada a análise do Recurso de Ofício.

Com fulcro art. 21, do RPAF/BA, recomendado a repetição dos atos a salvo das falhas apontadas, de maneira a que se apure, pelo meios e roteiros de fiscalização admitidos na legislação, o exato volume de mercadorias que teriam sido objeto de comercialização sem que tenham passado por processo de industrialização, lembrando que na hipótese de não se obter os livros e documentos necessários ao procedimento fiscalizatório, há a possibilidade do arbitramento, obedecido, naturalmente, o regramento especificado na legislação.

VOTO DIVERGENTE

Na autuação em enfoque, o sujeito passivo foi acusado da falta de recolhimento do ICMS por antecipação parcial, na condição de optante do SIMPLES NACIONAL, relativamente às aquisições interestaduais de itens para revenda (mercadorias).

Embora a sua situação cadastral indique que desenvolve a atividade econômica de compra e venda de mercadorias, o recorrido alegou na peça de defesa, em apertada síntese, que a totalidade dos bens adquiridos não foi revendida. Teria figurado como matéria prima na confecção de roupas.

Em busca da verdade material, esta Câmara converteu o feito em diligência, objetivando a juntada de provas da alegada industrialização. Intimado, o contribuinte não apresentou o livro Registro de Inventário, em relação ao qual foi instado pela DITRI (Diretoria de Tributação da SEFAZ) a separar (segregar), em linhas ou colunas, os bens de industrialização, se é que existem, daqueles destinados à compra e venda.

Muito bem, ao colacionar as notas fiscais de entrada ao processo, o Fisco se desincumbiu do ônus da prova quanto aos fatos constitutivos do seu direito, previsto no art. 333, I do CPC. Já o contribuinte, intimado por autoridade responsável pela diligência a demonstrar a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do Estado (inciso II do art. 333 do CPC), manteve-se em conveniente inércia e - como dito, não apresentou o Registro de Inventário, impossibilitando assim verificar se, de fato, as mercadorias adquiridas foram industrializadas.

Tal postura demonstra extremada má-fé, a qual, no âmbito do processo administrativo fiscal, além de possibilitar a realização de roteiro de auditoria com base em arbitramento, deveria ser punida nos moldes do processo civil.

Outrossim, caracteriza a mera negativa do cometimento do ilícito prevista no art. 143 do RPAF-BA/1999, além da própria torpeza, da qual a ninguém é dado extrair qualquer benefício.

Ora, data máxima vênia aos preclaros conselheiros que não se alinharam com o entendimento ora esposado, se foi o acusado que não conseguiu comprovar eventual fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do Estado (inciso II do art. 333 do CPC), tendo este último apresentado as provas dos fatos constitutivos do seu direito (art. 333, I do CPC), não há que se raciocinar cronologicamente ou juridicamente às avessas e beneficiar aquele que infringiu as normas imperativas (cogentes) do CPC e do RPAF-BA/1999.

Por outro lado, o autuante - servidor público que, apesar da sua inquestionável competência, não é o titular do crédito tributário, ao contrário do Estado - não poderia ter assegurado que houve

industrialização de parte das mercadorias auditadas, porquanto referentes a operações ocorridas alguns anos antes do início dos trabalhos de fiscalização.

O auditor fiscal não estava presente nas instalações do recorrido nas datas dos fatos geradores, razão por que não pode assegurar a existência, na época, da industrialização, ainda que parcial. Tal afirmação, data vénia, destituída de provas e de substratos de fato ou de direito, jamais pode ser tomada em consideração para fundamentar ou ensejar materialidade à suposta confecção de roupas, muito menos para concluir que as mercadorias fiscalizadas foram objeto de tal confecção.

A planilha apresentada após a diligência é equivocada, uma vez que considera as movimentações no bojo de cada um dos períodos de apuração. Olvidou-se quem a elaborou, principalmente, que as diferenças encontradas por meio do cotejo das movimentações mês a mês também devem ser cotejadas com os estoques iniciais e finais, sem o que aos números ali designados não pode ser ofertada a mínima credibilidade, apesar dos respeitáveis entendimentos contrários.

Em face do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício, de modo a julgar PROCEDENTE o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, considerar **PREJUDICADO** a análise do Recurso de Ofício interposto e, de ofício, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **210372.0052/14-0**, lavrado contra **KRAKATOA COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA**. Fica recomendada, com fulcro no art. 21, do RPAF/Ba, a repetição dos atos a salvo de falhas.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros(as): José Antônio Marques Ribeiro Luiz Alberto Amaral Oliveira, Evany Cândida Vieira dos Santos e Oswaldo Ignácio Amador.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes e Fernando Antonio Brito de Araújo.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de outubro de 2015.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO - RELATOR

PAULO DANILo REIS LOPES – VOTO DIVERGENTE

ELDER DOS SANTOS VERÇOSA – REPR. DA PGE/PROFIS