

A. I. N° - 210319.3003/16-5
AUTUADO - BORRACHAS VIPAL S. A.
AUTUANTE - JOSUÉ DE LIMA BORGES FILHO
ORIGEM - INFRAZ FEIRA DE SANTANA
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 20.08.2018

RETIFICAÇÃO DE RESOLUÇÃO

Retificação da Resolução relativa ao Acórdão nº 0122-05/18, de 13 de julho de 2018, para que seja corrigido na resolução o número do auto de infração, de acordo com o art. 164, § 3º, do RPAF/99.

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF Nº 0122-05/18-A

EMENTA: ICMS. RECOLHIMENTO A MENOR. ALIQUOTA DIVERSA NAS SAÍDAS REGULARMENTE ESCRITURADAS. Comprovado, por meio da inscrição cadastral e de documentos, que os destinatários são contribuintes do ICMS, e que realizam o comércio ou a industrialização de mercadorias, na atividade de recuperação e de recauchutagem de pneus. Infração insubstancial. Negado o pedido de diligência. Preliminares de nulidade não acolhidas. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe lavrado em 27/09/2016, exige ICMS no valor de R\$870.499,01 e multa de 60% em razão do recolhimento a menor ICMS por aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012.

O sujeito passivo, por seu patrono legalmente constituído, *ex vi* doc. de fls. 48 e 66, ingressa com defesa, fls. 17 a 45, e reconhece que trata-se de Auto de Infração lançado em razão de suposto recolhimento a menor de ICMS nos anos de 2011 e 2012 pela aplicação de alíquota diversa da prevista.

Pontua que a empresa Impugnante tem por objeto social a (a) industrialização, comércio, importação e exportação de reparos a frio, vulcanizantes e autovulcanizantes, para pneus e câmaras de ar, inclusive suas matérias-primas; (b) industrialização, comércio, importação e exportação de borracha e pneumáticos, seus artefatos, maquinários e equipamentos em geral, para os ramos automotivo, esportivo e industrial, adesivos, colas e produtos de limpeza em geral; (c) prestação de serviço no seu ramo de atividade; (d) administração de negócios e de outras sociedades; e, (e) participações em outras sociedades.

Destaca que ao longo do tempo em que exerce a sua atividade econômica, sempre primou pelo devido cumprimento de suas obrigações junto ao Fisco Federal, Estadual e Municipal, contudo, no dia 24/10/2016, a empresa foi cientificada do Auto de Infração nº 2103193003/16-5 que lhe imputa ICMS, multa e juros.

Constata-se que o Auto de infração em apreço foi lavrado em 27/09/2016 e abrangeu os fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 2011 até dezembro de 2012, pelo que pede seja reconhecida a decadência com base no art. 150 § 4º do CTN, em relação aos fatos geradores que ocorreram nos cinco anos anteriores à data de lavratura. Deste modo, só pode exigir supostos recolhimentos a menor em relação a fatos geradores posteriores a 27/09/2011. Cita a doutrina e a jurisprudência.

Aduz que, em razão da genérica capitulação legal, presume-se, pela leitura do auto de infração e suas planilhas anexas, que a suposta divergência nas alíquotas aplicadas, seria em razão do recolhimento com aplicação de 12% de alíquota, quando a autoridade entende que o correto seria o recolhimento com aplicação de 17%, por entender que os destinatários não seriam contribuintes de ICMS.

Ocorre que conforme demonstrará, embora a venda das mercadorias objeto da autuação tenha sido realizada a prestadores de serviços na condição de consumidores finais, estes mesmos destinatários são contribuintes de ICMS e neste sentido, correta a aplicação de alíquota de 12% pela Impugnante.

Destaca a tempestividade da sua impugnação, devendo ser admitida e regularmente processada. Assim, de início clama pela nulidade do lançamento fiscal, o qual deixou de atentar para as especificidades que lhe são atinentes, na medida em que não permite à ora Impugnante identificar a exata infração que ensejou a sua lavratura.

Assevera que o Auto de Infração, objeto da presente Impugnação, ao indicar a origem do crédito tributário, limitou-se a aduzir vagas assertivas, não ultrapassando a mera narrativa dos fatos, acerca da saída de mercadorias destinadas a consumidores finais, que prestam serviços de recauchutagem, sem qualquer justificativa pormenorizada, da forma como foi imputado o respectivo crédito.

Isto é, apenas mencionou que a ora Impugnante teria realizado saídas destinadas a consumidores finais, que estes confirmaram a atividade de prestação de serviços por e-mail, que a venda das mercadorias seria vedada por disposição contratual, que os produtos negociados destinam-se exclusivamente a prestação de serviços, que por disposições atinentes à legislação do ISSQN não poderia haver a incidência de ICMS. Simplesmente apontando seu entendimento pela aplicação da alíquota de 17%.

Por conseguinte, ao apresentar a planilha dos valores que entende seriam devidos, o aujuante limitou-se a capitular a infração supostamente cometida pela ora Impugnante de forma genérica, consignando todos os dispositivos legais relativos às alíquotas de ICMS, realizando indicação de enquadramento genérico.

Também através do apontamento dos arts. 15, 16 e 16-A, da Lei 7.014/96 e 50,51 e 124, I do RICMS e, analisando os artigos da Lei 7.014/96 o artigo 15 traz todas as alíquotas aplicáveis ao ICMS; já o art. 16 traz exceções às regras do inciso I do art. 15; enquanto, o art. 16-A, traz hipótese adicional de 2 pontos percentuais em alguns produtos e serviços especificados, cuja arrecadação será vinculada ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza.

Destarte, tanto pela descrição fática insuficiente para identificar o fato, quanto para identificar a fundamentação do Auto de Lançamento ora vergastado, verifica-se latente a afronta aos princípios e critérios do processo administrativo fiscal tais como legalidade, motivação, ampla defesa, contraditório e segurança jurídica.

Nessa toada, diz que o lançamento não observou ao disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, pois não há como se verificar a ocorrência do fato gerador, consequentemente, resta flagrante a nulidade do Auto de Infração ora combatido, uma vez que não permite à Impugnante defender-se de forma concreta e específica dos elementos que o constituíram em total afronta ao Princípio da Motivação, que rege o processo administrativo fiscal. Por todo o exposto clama pela nulidade do Auto de Infração.

Outrossim, ressalta que cabe à fiscalização investigar, demonstrar e provar a ocorrência ou não do fato jurídico tributário sob pena de afrontar os Princípios do Devido Processo Legal, do Contradictório e da Ampla Defesa.

No mérito, conforme já mencionado, o auto de infração combatido, imputa, à ora Impugnante, o crédito tributário decorrente das exigências de ICMS, multa e de juros moratórios, em razão da suposta utilização de alíquota equivocada, diante de suposta venda de mercadorias a destinatários

não contribuintes localizados em outras unidades da Federação, baseando-se em prova de que estes destinatários seriam prestadores de serviços e por isto não seriam contribuintes de ICMS.

Sustenta, contudo, que o auto de infração em nenhum momento, aponta a base legal para o afastamento da exigência do ICMS por outra unidade da federação, apresentando normas e fundamentos que dizem respeitos a tributação de outros estados e municípios sem qualquer base legal para fazê-lo.

Assim, o Auto de Infração não cumpre os requisitos legais mínimos, exigidos nas legislações do Estado da Bahia, em especial aos Princípios do art. 2º e as exigências do art. 39 do Decreto 7.629/1999, que trata especificamente do Processo Administrativo Fiscal.

Diante disso, o Agente Fiscal, sem a devida fundamentação, considerou não contribuintes, destinatários das mercadorias que estão cadastrados no Sintegra como contribuintes. Em contrapartida, o defendant questiona aos destinatários se os mesmos são contribuintes do ICMS, exatamente para verificar com acerto a alíquota de ICMS da operação. Também buscou no SINTEGRA a confirmação de que os destinatários realmente são contribuintes do ICMS, pelo que anexa comprovantes. Desse modo, colaciona Contrato Social e Atos Constitutivos de alguns destinatários, os quais demonstram possuir atividade comercial, além da atividade de reforma de pneus. Também apresenta comprovantes de recolhimento de ICMS pelos mesmos.

Portanto, aduz que demonstra faticamente que os destinatários são cadastrados como contribuintes do ICMS e neste sentido correta a aplicação da alíquota interestadual.

Cita Hugo de Brito Machado e Angelo Braga Netto R. de Melo, que enfrentam a mesma problemática sob a ótica de operações realizadas com empresas de construção civil, e uma vez ocorrendo o cadastro dos destinatários como contribuintes de ICMS, não pode a empresa remetente ter responsabilidade pela utilização da alíquota interestadual.

Assim, além das provas apresentadas, há entendimento doutrinário pela não responsabilização de remetente de mercadorias com tributação pela alíquota interestadual, quando o destinatário é cadastrado como contribuinte de ICMS.

Neste sentido, inclusive há diversos julgados do Conselho de Fazenda Estadual (Consef), sendo que para ilustrar, trazemos à baila julgado proferido no A.I nº 278996.0033/04-9, em 29/10/2004, pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, com Relatoria de Álvaro Barreto Vieira, no acórdão CJF nº 0296-12/04. Inicialmente trazemos a ementa, para após, apresentar trecho do relatório, com argumento da autuação, defesa e julgamento em primeira instância administrativa e manutenção da decisão na segunda instância administrativa.

Percebe-se, da leitura do acórdão acima, que houve autuação em razão de suposto equívoco na aplicação de alíquota interestadual na remessa de mercadorias a destinatários de outros estados, os quais a autoridade fiscal entendeu não seriam contribuintes de ICMS e, neste sentido, correta seria a utilização da alíquota integral. O contribuinte impugnou a autuação e comprovou através de juntada de telas do Sintegra que os destinatários estavam cadastrados como contribuintes de ICMS. Neste sentido o CONSEF entendeu que estava correta a aplicação da alíquota interestadual, cancelando parcialmente a autuação em relação àquelas operações cuja prova demonstrou que os destinatários são contribuintes de ICMS, houve recurso de ofício e a decisão foi mantida.

Portanto, a decisão colacionada, embora trate de destinatários de construção civil e não de reparadores de pneus, é similar ao caso enfrentado no que diz respeito a discussão quanto à incidência da alíquota interestadual para estas empresas que mesmo possuindo atividade principal uma obrigação de fazer, são cadastradas como contribuintes de ICMS. O julgado paradigmático entendeu correta a remessa de mercadorias com a alíquota interestadual para empresas comprovadamente inscritas como contribuintes do ICMS, no caso cancelando parcialmente a autuação. *"Na presente Impugnação, logramos êxito na comprovação de que os destinatários estão cadastrados no Sintegra como Contribuintes de ICMS, muitos deles se declaração contribuintes de ICMS à ora Impugnante, vários deles possuem atividades mercantis e alguns disponibilizaram comprovante*

de recolhimento de ICMS." Assim, seguindo o mesmo entendimento do caso apresentado, o Auto de Infração ora Impugnado deve ser cancelado de forma integral.

Aduz que há equívoco no cálculo dos valores supostamente devidos, apontados no Auto de Infração, pois deveria ser exigida a diferença entre o que foi efetivamente pago (12%) e aquilo entendido devido (17%), poderia ser exigido, ou seja, 5% sobre o valor das operações. Contudo, está sendo exigido ICMS sem considerar os recolhimentos anteriores sob a alíquota de 12%.

No que concerne à multa aplicada neste Auto, sustenta que não é devida, e ainda que fosse, em face de sua exorbitância, possui caráter confiscatório, pelo que pede a redução do seu percentual.

Ao final protesta pela possibilidade de juntar outros documentos que possam corroborar com a comprovação da legitimidade do alegado, durante o trâmite do presente PAF, e caso necessário seja determinada a realização de diligência, tudo para comprovar os fatos acima descritos ou para contraditar as alegações que eventualmente sejam feitas.

O autuante presta a informação fiscal, fls. 373 a 397, e refuta inicialmente as preliminares de nulidades trazidas pelo deficiente, haja vista estarem presentes todos os pressupostos de validação do processo.

Ademais, anexo aos autos, às fls. 11/12, consta demonstrativo impresso, como também, à fl. 07, disco de armazenamento de dados, (mídia CD-ROM), onde está gravada planilha eletrônica em formato editável o qual, em ambos, o contribuinte recebeu cópia mediante recibo onde é demonstrada de forma detalhada a infração que lhe fora imputada.

Relata que, durante o decorrer da auditoria, em vários momentos, o autuado fora contatado por EMAILL, (cópia dos e-mails na mídia CD-ROM), tendo como destinatário o Sr. Silvio Leandro Ferreira Rocha silvio.rocha@vipal.com.br e Sra. GreizePrescendo greize.prescendo@vipal.com.br, em pedidos preliminares de informação a respeito do tema tratado no auto de infração.

Some-se a isto, o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), no artigo 41, II, institui que o auto de infração far-se-á acompanhar dos demonstrativos e dos levantamentos elaborados pelo fiscal autuante, se houver, e das provas necessárias à demonstração do fato arguido.

Assim, os demonstrativos impressos (fls. 11/12) e em formato eletrônico editável (fl. 07), bem como elementos probatórios gravados na mídia, são parte integrante do processo de autuação fiscal, o qual, segundo o RPAF citado anterior, é constituído do Auto de Infração, demonstrativos e elementos probatórios.

Portando, verifica-se que foram preenchidas todas as formalidades legais previstas, eis que contém todos os elementos esclarecedores da acusação fiscal, tais como a descrição do fato, o enquadramento legal, os valores de cada período, a multa aplicada, o demonstrativo detalhado do débito, além do Anexo do demonstrativo de débito, no qual, constam a tabela de redução de multa, tabela de correção dos acréscimos legais, bem como demonstrativo de apuração do débito.

Conclui que não houve qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, tendo o sujeito passivo exercido plenamente seu direito ao contraditório e a ampla defesa, **inclusive adentrando no mérito, numa prova cabal de que a acusação fiscal foi perfeitamente entendida pelo autuado**, visto que as infrações foram devidamente tipificadas e documentadas, sendo os seus demonstrativos claros e inteligíveis.

Amparado no art. 19 do RPAF/99, a preliminar de nulidade em virtude de deficiência na descrição dos fatos geradores do ICMS e ausência de dispositivos legais também não deve prosperar, entendimento este já consolidado no CONSEF. (Acordão CJF nº 0192-12/04)

Respeitante à preliminar de decadência, aduz que não pode ser invocado o art. 150 § 4º, uma vez que não se pode homologar tributo não recolhido ou omitido quando da apuração feita pelo contribuinte.

No mérito, a Impugnante questiona aos destinatários se os mesmos são contribuintes de ICMS, exatamente para verificar com acerto a alíquota de ICMS da operação. Mas, a Impugnante não para nesta declaração, ela busca no Sintegra a confirmação de que os destinatários realmente são contribuintes de ICMS.

O contribuinte junta aos autos:

- 1- Declarações dos destinatários de que são contribuintes do ICMS;
- 2- Telas de extrato do Sintegra dos destinatários;
- 3- Contrato social e atos constitutivos de alguns dos destinatários;
- 4- Comprovantes de recolhimento de ICMS pelos mesmos;
- 5- Entendimento doutrinário de Hugo de Brito Machado e de Ângelo Braga Netto Rodrigues De Melo, que enfrentam a mesma problemática sob a ótica de operações realizadas com empresas de construção civil;
- 6- Julgado do CONSEF, CJF nº 029612-04:

“...em razão de venda de mercadorias a não contribuintes do imposto (empresas de construção civil), localizados em outra unidade da Federação, utilizando alíquota interestadual”

“Relativamente à infração 2, diz que a exigência é improcedente, pois os adquirentes localizados em outras unidades da Federação eram contribuintes do ICMS, conforme provam os documentos obtidos no SINTEGRA e anexados às fls. 301 a 320;”

Em que pese toda esta argumentação do contribuinte, em preliminar, é de se frisar que tanto a posição doutrinária do Professor Hugo de Brito como o julgado do CONSEF acima citado, tratam de empresas de Construção Civil, as quais, os Estados da Federação, via de regra, disponibilizam regramento próprio na seara do ICMS.

As empresas de Construção Civil, segundo o RICMS/BA, podem usufruir dos benefícios do Regime Simplificado de Tributação, onde, por opção, caso de inscrevam no cadastro do ICMS estadual como contribuintes do ICMS, mediante assinatura de Termo de Acordo, passam a recolher o diferencial de alíquotas (DIFAL), num percentual de 3%.

Isto porque, se as mesmas não fossem cadastradas como contribuintes teriam que, em aquisições interestaduais, receber os produtos com alíquota “cheia”, via de regra, 17% ou 18%, porém caso se cadastrarem como contribuintes, receberiam estes mesmos produtos com alíquota de 7% ou 12% e pagariam mais 3% a título de DIFAL teriam, portanto, um ganho financeiro.

Assim, este controle por parte do remetente e/ou destinatário nas operações mercantis com empresas de Construção Civil se as mesmas, por opção, cadastram-se como contribuintes ou não, “convencionou-se” a utilizar o Sintegra como forma de verificação, dado que, com advento do cadastro sincronizado entre os Estados e a Receita Federal, as informações constantes nos cadastros estaduais refletem tanto nos extratos do Site do Sintegra quanto no Site da Receita Federal.

Esta breve dissertação sobre a tributação das empresas de construção civil, objetiva espantar a utilização tanto o entendimento doutrinário do prof. Hugo de Brito quanto o julgado do CONSEF, na medida em que, ambos não se coadunam no sentido de dar lastro doutrinário/jurisprudencial as argumentações apresentadas pela defesa, pois são específicos para as empresas de Construção Civil.

Nos autos, em CD-ROM anexo, constam pasta denominada “Extratos de Atividade Econômica”, onde encontram-se dispostos extratos de atividade econômica extraídos do Site da Receita Federal, assim, as informações trazidas pela defesa de telas do Sintegra, tornaram repetitivas tais informações.

O objeto desta lide, trata de vendas realizadas pela Borracharia Vipal para contribuintes na utilização de seus serviços de reforma de pneumáticos, assim, a autuação é focada se os destinatários utilizam estes produtos como insumos na prestação de serviços ou os utilizam para revenda.

Os extratos emanados do Sintegra como do cadastro de Contribuintes da Receita Federal, demonstram que boa parte dos destinatários têm como atividade única e exclusiva a reforma de pneumáticos usados, outros os tem como atividade principal.

Quanto aos primeiros, não há o que se discutir, dado que, os mesmos declaram junto aos Órgãos de Estado que exercem atividade exclusiva de prestação de serviços. Quanto aos demais, tais informações constituem indícios que o levou a um aprofundamento da verificação fiscal.

Foram anexados aos autos em CD-ROM, cópia de contratos assinados na modalidade de “contratos de adesão”, estes fornecidos pelo autuado, junto às empresas Da Fonte Pneus e Pneus Vitória, onde fica de forma cabal demonstrado que os representantes autorizados pela Borrachas VIPAL para permissão do uso do nome **“Reformador Autorizado Vipal Master” – REDE AUTORIZADA VIPAL**, onde especifica que:

“Consiste objeto deste CONTRATO estabelecer os termos e condições para o fornecimento continuo e ininterrupto pela Vipal ao REFORMADOR, de mercadorias destinadas à linha de reparo de pneumáticos por aquela fabricados...”

Com efeito, o autuado, quando da emissão das notas fiscais de saídas de produtos por ele fabricados detinha conhecimento prévio de que estes eram, por dispositivos contratuais, impedidos de serem revendidos diretamente em varejo ou atacado. Tais destinatários apenas poderiam utilizar tais produtos na prestação de serviços destinados a reforma de pneumáticos em geral.

Para que não reste nenhuma sombra de dúvida quanto ao comportamento dos destinatários nas aquisições dos produtos da Borracharia Vipal, frisa tratar, de forma específica, apenas de produtos adquiridos por estes destinatários junto ao autuado, esta auditoria, por EMAILL enviado a cada uma das empresas clientes da VIPAL, seja Revendedores Autorizados ou não, objetivando indagar *“in-loco”* se tais empresas revendiam produtos da VIPAL. A RESPOSTA FOI UNÂNIME: SÃO IMPEDIDOS PELA MARCA DE REVENDER TAIS PRODUTOS. UTILIZAMOS APENAS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (tais E-mails constam de CD-ROM anexo).

No intuito de facilitar a compreensão da atitude de forma dolosa do autuado em propiciar vendas de mercadorias em operações interestaduais com prévio conhecimento de que tais produtos seriam necessariamente utilizados na prestação de serviços, extraiu telas do site da autuada: <<http://www.vipal.com/pt-br/rede-autorizada-encontrar-reformadora>> onde consta, por Estado da Federação, a relação de Unidades autorizadas a prestar serviços em seu Nome, e apresenta a seguir, por exemplificativo, os mais relevantes em termo de ICMS reclamado, bem como telas dos EMAILL's (cópia em CD-ROM) enviados pelos destinatários da VIPAL confirmando a utilização de seus produtos exclusivamente na prestação de serviços.

Quanto à alíquota aplicada no demonstrativo de débito, salienta que no demonstrativo de fls. 11 e 12, bem como em formato eletrônico editável em CD-ROM, fl. 07, o ICMS reclamado considerou o ICMS destacado nas NFes de saídas com alíquota de 12%. Ocorre que ao lançar o ICMS a ser cobrado no sistema informatizado da SEFAZ, o mesmo gera uma base de cálculo de forma invertida. Salienta que a utilização de alíquota de 17%, está correta, face que em saídas interestaduais para utilização em prestação de serviços, a legislação do ICMS impõe que esta seja a utilizada.

Outrossim, a multa aplicada está prevista na Lei 7.014/96, portanto é legal.

O sujeito passivo manifesta-se, fls. 403 a 432, e apresenta razões finais, em respeito ao contraditório e à ampla defesa. Reitera as razões anteriormente apresentadas, quanto às preliminares de nulidade, à decadência dos fatos geradores anteriores a 27/09/2011 no valor principal de R\$207.028,65, e ao mérito. Nessa toada, aduz que não persiste a insurgência fiscal no sentido do entendimento de que a doutrina e a jurisprudência colacionada não se aplicariam ao caso em tela, sob os prestadores das empresas de construção civil terem tratamento diverso, posto que o ICMS e as atividades em que são empregados os materiais não mudam a sua natureza.

Reforça a tese de que, quando o destinatário da mercadoria for contribuinte do Imposto, deve utilizar a alíquota interestadual, o fato das operações terem identificação pelo código de operações

fiscais – CFOP, que as distingue perfeitamente, nos casos de operações destinadas ao uso e consumo do estabelecimento ou no caso de destinadas a utilização na prestação de serviços. Vejamos:

2.126 - *Compra para utilização na prestação de serviço sujeita ao ICMS Alterado pelo Ajuste SINIEF nº 004/2010, vigência a partir de 01.01.2011*

2.128 - *Compra para utilização na prestação de serviço sujeita ao ISSQN Acrescentado pelo Ajuste SINIEF nº 004/2010, vigência a partir de 01.01.2011*

2.556 - *Compra de material para uso ou consumo*

O reformador presta serviços em pneus de terceiros, o entendimento é que ele não seja um consumidor final, pois ele irá repassar a mercadoria ao tomador do serviço, mesmo sem a ocorrência de revenda e por conseguinte, deve lançar as operações no CFOP correspondente, ‘2.128 – Compra para utilização na prestação de serviço sujeita ao ISSQN’.

Evidente que a Impugnante tem ciência de que não há revenda de seus produtos, e jamais foi alegado algo neste sentido, todavia a legislação impõe a utilização da alíquota interestadual em remessa para destinatários contribuintes de ICMS e neste sentido correto o procedimento da Impugnante, devendo ser cancelada a autuação. Neste sentido, os e-mails apresentados em nada alteram o fato destas empresas, embora não realizarem revenda das mercadorias, não se caracterizarem como destinatários finais e não serem contribuintes de ICMS, o que, mais uma vez importante salientar, ficou comprovado, seja por declarações, notas, apresentação de contratos sociais e informações do Sintegra, os destinatários são contribuintes de ICMS e assim correta a alíquota aplicada nas operações.

Desta forma, por mais que, neste caso, o destinatário seja um contribuinte de ISS, ele não pode ser considerado um consumidor final e inequivocamente foi demonstrado ele também é um contribuinte de ICMS e neste sentido correta a apuração pela Impugnante.

Cita a doutrina e a jurisprudência deste CONSEF, Acordão CJF nº 0296-12/04.

Mais uma vez rebate o cálculo da infração constante do demonstrativo de débito, e reforça o argumento de que a multa aplicada é confiscatória. Ratifica os pedidos anteriormente apresentados.

O autuante informa às fls. 437 a 440, que na planilha de fl. 07 pode ser constatado que os produtos que a autuada deu saída foram exclusivamente para que seus clientes prestassem serviço em pneus e câmaras de ar. Naquela planilha não se encontra pneus nem câmaras para serem revendidos. É indiscutível que os produtos negociados pela autuada não podem ser revendidos, devido à cláusula contratual com as reformadoras de pneus. Eles se destinam exclusivamente à prestação de serviço de recauchutagem ou recapagem de pneus de terceiros e por encomenda do usuário final. Ademais, consoante a Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003, as reformadoras de pneus quando praticarem serviços de recauchutagem, reparo, regeneração de pneus, o valor cobrado desta atividade fica sujeito à incidência do ISSQN, ainda que haja emprego de insumos.

As provas anexadas ao auto dos extratos de atividade econômica fl. 07, e até mesmo as que o contribuinte faz a juntada fls. 16, 17, 74, 76, 78, 79, 96/117, 415/416, demonstram, de forma cabal que a atividade principal dos seus clientes é a reforma de pneus usados.

Aduz que não basta estar inscrito no cadastro estadual para ser considerado contribuinte de ICMS. Ademais não há como fazer paralelo com as empresas de construção civil. Propugna pela procedência do Auto de Infração.

VOTO

Nego o pedido de diligência formulado pelo defendant, haja vista que considero suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos, consoante o art. 147, I, “a” do RPAF/99.

Ressalto a previsão legal do Art. 19 do RPAF/99, no qual está estabelecida que “A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente,

não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.”

Destaco inicialmente que o Auto de Infração em análise obedeceu às regras atinentes ao Regulamento do Processo Administrativo Fiscal aprovado pelo Decreto 7.629/99, especificamente as ditadas no Cap. III, “Do Auto de Infração”, Arts. 38 a 47, contêm a qualificação do autuado, a descrição dos fatos considerados infrações de obrigação tributária principal, o demonstrativo de débito tributário, com a data de ocorrência dos fatos geradores do imposto exigível, e outros detalhes necessários para o perfeito entendimento da acusação fiscal.

Percebe-se que a descrição fática é suficiente para o entendimento da imputação que está sendo feita ao contribuinte, foi feita de forma clara e com a indicação de dispositivos legais dados como infringidos, o que permitiu o conhecimento da acusação fiscal e a apresentação da impugnação por parte do sujeito passivo. Dessa forma não acolho a preliminar de nulidade quanto à suposta afronta aos princípios da legalidade, motivação, ampla defesa do contraditório e da segurança jurídica, pelas razões que analiso.

O princípio da legalidade tem como norteador o fato de que ninguém está obrigado a fazer ou a não fazer algo senão em virtude de lei, enfim a atividade processual tributária desenvolve-se, como não pode deixar de ser, nos termos em que prevista previamente em lei. E nessa esfera legal, o Auto de Infração fundamenta-se nas disposições da Lei que instituiu o ICMS no Estado da Bahia, a Lei 7.014/96, e o Regulamento do ICMS, vigente à época dos fatos geradores do ICMS.

A motivação é a formalização dos motivos, sejam abstratos, sejam concretos, para a prática do ato administrativo de lançamento, ou seja, ao motivar um ato, o agente público expressa o motivo para a sua prática. No presente caso, o motivo encontra-se claramente descrito na acusação fiscal: “Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.”

Os princípios da ampla defesa e do contraditório foram estritamente observados, consoante dispõe a Constituição Federal de 1988, em que os litigantes em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e os recursos a ela inerentes. (CF, Art. 5º, inciso LV). Assim, a resolução deste conflito de interesses está tendo a participação dos interessados para legitimar o seu resultado final. Em todos os atos processuais desta lide, houve a participação e o conhecimento dos interessados, os quais articularam as suas pretensões com vistas à comprovação dos fatos sobre os quais, ao final querem ver asseguradas a manutenção ou a reforma do Auto de Infração.

Deste modo, o princípio do contraditório, embora não se confunda com a ampla defesa, pode ser considerado um desdobramento desta, segundo o qual deve ser dado ciência às partes do que se faz ou que se pretende que seja feito no processo, abrindo-se então a possibilidade de cooperar e de contrariar. Tudo visando ao máximo equilíbrio da decisão final, ou da sentença.

No que concerne à segurança jurídica, princípio positivado no caput do Art. 5º da CF, este dá fundamento à existência de prazos para a realização de procedimentos de fiscalização, de prazos de decadência do direito de a Fazenda Pública lançar tributos que considera devidos, de prazos para a interposição de recursos, de preclusão e de coisa julgada, etc, e constato que foram e estão sendo estritamente observados pela Administração Tributária. Destaco que o princípio da segurança jurídica tem que conviver em harmonia com o princípio da justiça, inclusive como meio de pacificação das relações humanas, dando-lhes maior previsibilidade e estabilidade.

Deste modo, não acolho as preliminares de nulidade, por tais razões, trazidas pelo defendant, e concluo que o Auto de Infração encontra-se apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais.

Passo à analise da preliminar de mérito quanto à decadência, ou seja, ao direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

O sujeito passivo invoca o instituto da decadência quanto aos fatos geradores ocorridos até o mês de setembro de 2011, posto que o Auto de Infração fora lavrado em 27/09/2016, com base no Art. 150 § 4º do CTN: “ Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Abarcando esse entendimento quanto ao lançamento por homologação, de que se constitui a natureza do ICMS, a Procuradoria da Fazenda Estadual, em Incidente de Uniformização, pronunciou-se no sentido de que é neste prazo, de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, que o Fisco deve promover a fiscalização e analisar o pagamento efetuado pelo contribuinte. Caso não o faça, decorrido o prazo de cinco anos contados do fato gerador, ocorre a decadência do direito do Fisco de lançar eventual diferença.

Tratando-se de lançamento por homologação, na presente lide, e tendo o contribuinte efetuado o pagamento a menor, cabe a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, cujo marco decadencial ocorre com a data da ciência do Auto de Infração, que foi realizada em 24/10/2016. Portanto, os fatos geradores anteriores a cinco anos desta data, foram alcançados pela decadência, perdendo a Fazenda Pública o direito de constituí-los. Logo, as datas de ocorrência de janeiro a setembro de 2011, estão atingidas pela decadência, improcede a sua cobrança, e devem ser excluídas do Auto de Infração.

Quanto ao mérito da autuação, o ICMS exigido refere-se ao recolhimento a menor, em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Como descreve o defendente, o que implica o perfeito entendimento da acusação que lhe está sendo feita, o Auto de Infração combatido imputa crédito tributário decorrente das exigências de ICMS, multa e juros moratórios, em razão da suposta utilização de alíquota equivocada diante da suposta venda de mercadorias a destinatários não contribuintes, localizados em outras unidades da Federação, baseando-se em prova de que estes destinatários seriam prestadores de serviços, e por isto não seriam contribuintes de ICMS.

Consta que os destinatários clientes da autuada, são os seguintes:

Da Fonte Renovadora de Pneus Ltda;
Litoral Pneus Ltda- EPP;
Renovadora de Pneus Vitoria Ltda;
Renov. Pneus Maceió Ltda;
Matos Serviços Recauchutagem de Pneus Ltda;
Luiz Carlos de Queiroz Lima –ME;
Recapneus – Recapagem de Pneus Ltda – ME;
Nathalia Carvalho de Araujo
Renovadora de Pneus Canteiros Ltda – ME;
Adriano Rodrigues Carolini – ME;
Refor. Pneus Petrolina Ltda;
Normando Gomes e Irmãos
Francisco Edilson Vieira;
Pneu Forte Renovadora Ltda;
E.A Pereira Reformadora de Pneus;
Pneumax Recondicionadora Ltda;
Renovadora Pneus OK;
Repecal - Ren. Pneus Caico Ltda;
Unicap Renovadora de Pneus Ltda;
TRW Renovadora de Pneus Ltda;

Renovadora de Pneus Cacique Ind. Com. Ltda.

O cerne da questão é se estas empresas destinatárias são contribuintes do ICMS ou não, para que se possa verificar se a alíquota aplicada às operações interestaduais, pelo sujeito passivo, está correta, ou se há diferença de ICMS a ser exigida, face à não aplicação da alíquota de 17%, a que se sujeitam as saídas internas e as saídas para consumidor final. Conforme a afirmativa do autuante, a destinação das mercadorias seria para consumidor final, haja vista que os destinatários não comercializariam essas mercadorias, mas as utilizariam em prestações de serviços, tendo inclusive firmado contrato com o fornecedor sobre este procedimento.

A Lei 7.014/96, art. 5º, define contribuinte do ICMS como qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior. O parágrafo segundo do mesmo artigo inclui entre os contribuintes:

0000000000000000000X – o prestador de serviço não compreendido na competência tributária dos Municípios, que envolva fornecimento de mercadorias;

XI – o prestador de serviço compreendido na competência tributária dos Municípios, que envolva fornecimento de mercadorias com incidência do ICMS indicada em lei complementar.

A defendente impugna a autuação e colaciona, por meio do SINTEGRA, a informação de que os destinatários estão cadastrados como contribuintes do ICMS, bem como traz declarações dos destinatários de que são contribuintes do ICMS. Também constam comprovantes de recolhimento de ICMS, contrato constitutivo e contrato social de alguns destinatários.

O autuante assevera que os destinatários utilizam os produtos, adquiridos da Borracharia Vipal, como insumos na prestação de serviços ou os utilizam para revenda, e que há dispositivos contratuais que impedem serem revendidos diretamente em varejo ou atacado. Assim, os destinatários somente podem utilizá-los na prestação de serviços destinados à reforma de pneumáticos em geral.

Ao verificar a documentação trazida pelo defendant, consta no Sintegra/ICMS a atividade de comércio a varejo de pneumáticos e câmaras-de-ar, comprovantes de pagamento de ICMS pelos destinatários, Declaração dos destinatários de que são contribuintes do ICMS, Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, dentre os documentos anexados às fls. 62 a 306, e diante da farta documentação me convenço que os destinatários das mercadorias comercializadas pelo autuado não são consumidores finais, mas contribuintes do ICMS, inscritos no cadastro estadual, que exercem a atividade de reparos e de reformas de pneus.

Ressalto que o defendant apresenta farta documentação, para comprovar que as mercadorias foram destinadas a contribuintes do ICMS, o que corrobora com a inteligência de que está correta a alíquota de 12% aplicada nas operações em lide.

Outrossim, nos demonstrativos da infração que constam no CD-ROM, verifico que o CFOP indicado é 6102 “vendas para contribuintes”, e as mercadorias são dentre outras, manchão, envelopes e outros materiais utilizados para reformas e reparos de pneus, bem como produtos aplicáveis a essa atividade comercial.

Quanto aos contratos que teriam sido acordados pelas partes, nos quais os destinatários não poderiam comercializar as mercadorias adquiridas, lembro consoante lição de Hugo de Brito Machado que “As convenções particulares podem ser feitas e são juridicamente válidas entre as partes contratantes, mas nenhum efeito produzem contra a Fazenda Pública, no que diz respeito à responsabilidade tributária. Terá esta, não obstante o estipulado em convenções particulares, o direito de exigir o cumprimento da obrigação tributária daquelas pessoas às quais a lei atribuiu a condição de sujeito passivo” (Curso de Direito Tributário, 30ª ed. Malheiros, 2009, p.144).

Entendimento amparado no Art. 123, do CTN: “Salvo disposições de lei em contrário, as

convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostos à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.”

Quanto à multa aplicada, esta encontra-se tipificada na Lei 7.014/96, portanto legal.

Destaco que nos termos do art. 167, I, do RPAF/99, não se incluem na competência dos órgãos julgadores, a declaração de inconstitucionalidade.

Tendo em vista que as aquisições das mercadorias são destinadas a contribuintes regularmente inscritos voto pela improcedência do Auto de Infração.

Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **210319.3003/16-5**, lavrado contra **BORRACHAS VIPAL S. A.**

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de julho de 2018.

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATORA

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – JULGADOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR