

**PROCESSO** - A. I. Nº 210319.3003/16-5  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - BORRACHAS VIPAL S.A.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 5ª JJF nº 0122-05/18  
**ORIGEM** - INFRAZ FEIRA DE SANTANA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 22/05/2019

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0102-12/19**

**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. Mantida a decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso de Ofício interposto em relação a decisão que julgou improcedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 27/09/2016, para exigir ICMS no valor de R\$870.499,01 e multa de 60%, em decorrência do cometimento de uma única infração, abaixo descrita:

*Infração 01 – 03.02.02 – Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos exercícios de 2011 e 2012.*

O autuado apresentou sua defesa administrativa (fls. 17 a 45), requerendo a nulidade, a prejudicial de mérito por decadência ou a improcedência da autuação, tendo anexado ao pedido uma vasta documentação probatória de suas alegações.

Em seguida o autuante prestou informação fiscal (fls. 373 a 397), rebatendo as razões defensivas, mantendo o presente lançamento na integralidade e pedindo para que assim fosse julgado por esta corte administrativa.

Nessa toada, autuado e autuante voltaram aos autos para apresentação de manifestação e de nova informação fiscal, respectivamente, tendo sido mantido entendimento anterior, e desta forma, a instrução foi concluída, tendo sido o Auto de Infração julgado por unanimidade improcedente pela 5ª JJF, com decisão abaixo transcrita:

**VOTO**

*Nego o pedido de diligência formulado pelo defensor, 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, contém 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 deficiente, e concluo que o Auto de Infração encontra-se apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais.*

*Passo à análise 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."*

*Abrindo 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 deficiente, o que implica o perfeito entendimento da acusação que lhe está sendo feita, o Auto de Infração combatido impõe 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:*

*00000000000000000000X – 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 defensor, 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 defensor 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 reparos 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.*

Como a exoneração do imposto atualizado, mais multa e acréscimos moratórios foi superior a R\$200.000,00 (duzentos mil reais), a 5ª JJF interpôs Recurso de Ofício com supedâneo no art. 169, I, do RPAF/99.

## VOTO

A Decisão recorrida e demonstrada através do Acórdão JJF nº 0122-05/18, julgou por unanimidade Improcedente o Auto de Infração em epígrafe e, em consequência, a 5ª JJF interpôs Recurso de Ofício para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

Examinando as peças que integram os autos entendo que a Decisão está perfeita quanto ao seu resultado final.

O Auto de Infração foi lavrado para cobrar do sujeito passivo (empresa atacadista de pneumáticos e câmara de ar) ICMS por ter aplicado a alíquota do imposto diversa da prevista em legislação, nas operações de venda interestadual de mercadorias, tendo o sujeito passivo aplicado a alíquota de 12%, supedâneo na Lei n. 7.014/96, referente as operações que destinaram mercadorias da BA para outros estados, na operação entre contribuintes do imposto.

O autuante afirmou que as vendas se destinavam exclusivamente para empresas de recauchutagem e remoldagem, cuja revenda é vedada por força de disposições contratuais entre estas e as empresas representantes autorizadas, ou seja, tratavam-se de empresas prestadoras de serviços, não contribuintes do ICMS, e sendo assim cobrou a diferença do ICMS de 5% sobre cada operação, pois seguindo também a legislação em vigor à época dos fatos, nas vendas de mercadorias destinadas à não contribuintes do ICMS o imposto a ser destacado nas notas fiscais pela alíquota interna do Estado da Bahia era de 17%.

Essa é a controvérsia deste processo, que analisaremos em seguida, porém não antes de comentar sobre uma parte da desoneração do presente auto de infração procedido pela JJF no que tange a prejudicial de mérito de decadência.

Os fatos geradores do lançamento de ofício em epígrafe são de 2011 e 2012, tendo a lavratura do auto de infração ocorrido em 27/09/2016, com o autuado tomando ciência em 24/10/2016, portanto, é forçoso reconhecer (com base no Incidente de Uniformização de Orientação Jurídica nº PGE 2016.175855-0, publicado pela Procuradoria Geral do Estado) que se operou a decadência relativamente aos fatos geradores ocorridos de janeiro a setembro de 2011, pois transcorreu um intervalo de tempo superior a cinco anos, entre a data dos fatos geradores citados e o lançamento de ofício, já que restou comprovado que o sujeito passivo promoveu recolhimentos de ICMS no período correspondente.

Desta forma, por se tratar o ICMS de um imposto por homologação, a aplicação adequada para o caso em comento seria do art. 150, §4º do CTN, o qual entende como início do prazo da decadência a data da ocorrência do fato gerador. Vejamos dispositivo abaixo transscrito:

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*[...] § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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.*

Voltando a discursão inicial, o autuado em sua defesa colacionou diversos elementos dos 19 destinatários detalhados nos demonstrativos da auditoria e todos eles listados individualmente no voto de piso, tudo com intuito de provar a condição de contribuinte de seus clientes.

Constam os cartões de CNPJ e o extrato do Sintegra (fls. 90 a 135), provando que vários de seus clientes detém em seu cadastro o CNAE de atividade de fabricação ou comercialização de pneumáticos. Constam também acostado aos autos os históricos de pagamentos de vários desses clientes (fls. 171 a 306), comprovando que os mesmos recolhiam a seus Estados de origem, com habitualidade, o imposto estadual em questão, pelas suas operações comerciais, bem como as declarações autenticadas dos destinatários das mercadorias (fls. 79 a 88), estes confirmando que adquirem mercadorias para revenda, e mais diversos outros documentos.

Não restam dúvidas, portanto, de que as operações tinham como destinatário empresas contribuintes do ICMS, tendo o autuado, portanto, agido da forma correta, ao emitir as notas fiscais com CFOP específico de venda para contribuinte do ICMS (CFOP 6.102) e tendo destacado a alíquota de 12%, prevista à época no Inciso II do Art. 15, da Lei nº 7.014/96, abaixo reproduzida:

*Art. 15. As alíquotas do ICMS são as seguintes:*

*II - 12% (doze por cento), nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens ou serviços de transporte ou de comunicação a contribuintes do imposto.*

Desta forma, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, devendo ser mantida inalterada a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício interposto e homologar a Decisão recorrida que julgou IMPROCEDENTE o Auto de Infração nº 210319.3003/16-5, lavrado contra **BORRACHAS VIPAL S.A.**

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de abril de 2019.

MAURICIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

TIAGO DE MOURA SIMÕES – RELATOR

LEÔNCIO OGANDO DACAL – REPR. DA PGE/PROFIS