

Acórdão: 15.380/01/1^a
Impugnação: 40.010058143-08
Impugnante: Tyresoles Mineira Ltda.
Proc. do Suj. Passivo: Maria Terezinha de Carvalho/Outras
PTA/AI: 01.000118609-69
Inscrição Estadual: 367.021533.04-48(Autuada)
Origem: AF/ Juiz de Fora
Rito: Ordinário

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA. Inobservância das determinações expressas no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional - Lei n.º 5.172/66, o que determina decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário relativamente ao exercício de 1.992.

MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA - PNEU RECAUCHUTADO. A imputação de saídas de pneus recauchutados desacobertos de documentação fiscal e sem pagamento do ICMS não restou devidamente comprovada nos autos, justificando, assim, o cancelamento das exigências, com base no artigo 112, inciso II, do Código Tributário Nacional.

NOTA FISCAL - FALTA DE DESTAQUE DO ICMS. Constatada a transferência de pneus recauchutados entre a matriz e filial da Impugnante, acobertadas por notas fiscais sem destaque e pagamento do ICMS devido. Infração caracterizada. Exigências fiscais mantidas.

ALÍQUOTA DO ICMS - DIFERENCIAL - OPERAÇÃO INTERESTADUAL - USO, CONSUMO E ATIVO IMOBILIZADO. A imputação de falta de recolhimento do diferencial de alíquota referente às aquisições interestaduais de matérias primas utilizadas nos serviços de recauchutagem, bem como mercadorias destinadas a uso, consumo e imobilização, não restou plenamente comprovada, diante da dúvida de ser ou não a Impugnante, contribuinte do ICMS, justifica-se o cancelamento das exigências com base no artigo 112, inciso II, do Código Tributário Nacional.

NOTA FISCAL - FALTA DE DESTAQUE DO ICMS. Constatadas saídas de matéria prima, para dentro do Estado, acobertadas por notas fiscais sem destaque e pagamento do ICMS devido. Infração caracterizada nos termos do artigo 2º, inciso VI, do RICMS/91. Exigências fiscais mantidas.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Por extraviar notas fiscais. Infração caracterizada. Legítima a cobrança da Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso XII, da Lei n.º 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a imputação fiscal feita à Contribuinte de incorrer nas seguintes irregularidades:

- 1) saída de pneus recauchutados para usuários não finais sem pagamento do imposto;
- 2) transferência de pneus recauchutados sem pagamento do imposto;
- 3) devolução de mercadorias sem pagamento do imposto;
- 4) diferencial de alíquota referente a entradas de materiais e utilização dos serviços empregados na recauchutagem, bem como mercadorias e serviços destinados a uso, consumo ou imobilização, em operações interestaduais, sem pagamento do imposto;
- 5) saída de matéria-prima para dentro do Estado sem pagamento do imposto;
- 6) saída arbitrada pelo extravio das Notas Fiscais n.ºs 63601 a 64600 (B1), em agosto de 1993.

Inconformada, a Autuada apresenta, regular e tempestivamente, Impugnação, às fls. 255/258 dos autos, aos seguintes fundamentos:

- nos termos da Consulta DLT 022/90, a atividade de recauchutagem ou regeneração de pneus está enquadrada no item 71 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar n.º 56/87, estando sujeita somente à incidência do ISSQN. Sendo assim não há que se falar em recolhimento de diferença de alíquota, principalmente, no período sob os efeitos legais desta Consulta;

- a resposta dada à Consulta DLT 045/94, determinou que a Nota Fiscal de devolução de pneus ao usuário final deverá ser emitida sem destaque do ICMS, não procedendo o item 3 do Auto de Infração;

- conforme o RICMS/96, em seu artigo 5º, inciso VIII, o imposto não incide sobre a saída, de estabelecimento prestador de serviço alcançado por tributação municipal, de mercadoria para utilização ou emprego na prestação de serviço listado em Lei Complementar;

- os índices encontrados para fins de determinar a proporcionalidade de aplicação de matéria prima nas saídas tributadas de pneus reformados, evidenciam um arbitramento unilateral, que além de não condizer com a realidade das empresas recauchutadoras, não foi motivado;

- a lavratura do Auto de Infração ocorreu fora do estabelecimento fiscalizado, o que leva à sua ineficácia e invalidade;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- acresça-se ainda que o Auto de Infração foi lavrado também sem serem pedidas quaisquer explicações ou esclarecimentos por escrito, o que quebrou o contraditório assegurado pela Constituição Federal de 1988;

- considerando o artigo 142 do Código Tributário Nacional, o Auto de Infração deverá ser anulado por direito, pois exigir imposto sem a ocorrência do fato gerador, equivale à cobrança do imposto sem lei;

- ocorreu a prescrição do direito de constituição do crédito tributário, nos termos do artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Ao final, pede a procedência da Impugnação e o cancelamento do respectivo Auto de Infração.

Manifesta-se o Fisco, contrariamente ao alegado pela defesa, às fls. 266/271 dos autos, aos seguintes fundamentos:

- o produto das operações de recauchutar ou recapar pneus, foi remetido a destinatários não usuários finais, para comercialização, o que evidencia a incidência normal do imposto;

- as orientações emanadas via SEF/MG, tanto na vigência do período fiscalizado, quanto fora dele, são no sentido de que a atividade exercida pela Impugnante está fora do campo de incidência do ICMS somente quando executada sob encomenda de usuário final;

- da relação numérica das Notas Fiscais acostadas aos autos (fls. 42/148), depreende-se que a mesma engloba, tão somente, as operações de recauchutagem de pneus destinados a borracheiros e assemelhados, ou seja, usuários não finais, comerciantes das mercadorias;

- quanto à Instrução Normativa DLT/SRE n.º 03/94, improcede a alegação da defesa;

- no estabelecimento prestador do serviço é exercida, também, a atividade de comércio, isso faz com que, na aquisição interestadual do material empregado na reforma de pneus, haja a incidência estipulada através do artigo 2º, inciso II, do RICMS/91;

- as devoluções estão relacionadas com mercadorias adquiridas para aplicação na regeneração de pneus e não como entende a Impugnante;

- no que se refere aos índices, eles são originários de disposições contidas na legislação tributária, especialmente no § 2º, do artigo 142 do RICMS/91;

- inexistente fundamentação na assertiva de que falta o competente credenciamento do funcionário expedidor do Auto de Infração;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o sujeito passivo da obrigação tributária, pode ser intimado da lavratura do Auto de Infração, por via postal, mediante recibo com identificação no documento.

Ao final, propugna pela manutenção integral do feito fiscal.

A Auditoria Fiscal, em parecer conclusivo, opina pela improcedência da Impugnação.

A 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG à fl. 284 dos autos exarou Despacho Interlocutório para que a Contribuinte demonstrasse quais os destinatários descritos nas fls. 42/178 dos autos seriam consumidores finais dos pneus recauchutados, e para que o Fisco esclarecesse se foram excluídos do levantamento os pneus que foram “recusados”. Determinou ainda que a Auditoria Fiscal se manifestasse posteriormente sobre a contagem de prazo decadencial e a exata data da intimação da Contribuinte.

Após cumprimento parcial do despacho manifestou-se o Fisco, às fls. 338/340, alegando que a listagem apresentada com a enumeração dos alegados consumidores finais não retrata a realidade, visto que os mesmos figuram como comerciantes e, face a ausência de industrialização não foram tributados no levantamento fiscal os pneus recusados, pois as operações são de simples remessa.

Em seguida foi dada vista dos autos à Impugnante. No entanto, esta não se manifestou tendo pedido dilação do prazo para vistas, o qual foi indeferido.

A Auditoria Fiscal, às fls. 401/404 novamente compareceu aos autos aduzindo, relativamente à contagem do prazo decadencial, que ocorreu a decadência dos fatos geradores ocorridos em 1992 e portanto opina pela procedência parcial do lançamento para que sejam excluídas as exigências relativas a este exercício.

DECISÃO

A autuação versa sobre a imputação fiscal feita à Contribuinte de incorrer nas seguintes irregularidades:

- 1) saída de pneus recauchutados para usuários não finais sem pagamento do imposto;
- 2) transferência de pneus recauchutados sem pagamento do imposto;
- 3) devolução de mercadorias sem pagamento do imposto;
- 4) diferencial de alíquota referente a entradas de materiais e utilização dos serviços empregados na recauchutagem, bem como mercadorias destinadas a uso, consumo ou imobilização, em operações interestaduais, sem pagamento do imposto;
- 5) saída de matéria-prima para dentro do Estado sem pagamento do imposto;
- 6) saída arbitrada pelo extravio das Notas Fiscais n.ºs 63601 a 64600 (B1), em agosto de 1993.

Das Preliminares

Quanto a alegação da defesa de exigência de habilitação dos fiscais autuantes, inclusive com inscrição no Conselho Regional correspondente, como contadores, dispõe o artigo 835 do RICMS/91 que:

"Art. 853 - A fiscalização do ICMS compete aos órgãos próprios da Secretaria de Estado da Fazenda e será realizada por seus funcionários para isso habilitados."

Da análise do dispositivo supra, depreende-se que não há uma limitação de qualificação dos profissionais para comporem os quadros da Secretaria do Estado da Fazenda, ou seja, a lei não estipulou que somente os contadores possam compor o citado órgão. Portanto, improcede tal assertiva. Lembre-se ainda que a habilitação para o exercício das funções de fiscalização se dá por meio de investidura em cargo público e seleção através de concurso público, assegurando assim o cumprimento dos requisitos técnicos para desenvolvimento das atividades inerentes ao cargo.

No que tange a alegação de que o Auto de Infração deveria ter sido lavrado em seu estabelecimento, temos que novamente não há previsão legal impondo tal restrição. Dispõe o artigo 51, inciso II da CLTA/MG que:

"Art. 51 - A autoridade administrativa que proceder ou presidir diligência de fiscalização, para verificação do cumprimento de obrigação tributária, lavrara, conforme o caso:

.....
*II - Termo de Ocorrência (TO) ou Termo de Apreensão, Depósito e Ocorrência (TADO), em que serão descritas, sumariamente, mas com clareza, as tarefas executadas bem como as irregularidades apuradas;
....." (Efeitos de 11/08/84 a 31/12/98)*

Arremata a questão o teor do artigo 58 do mesmo diploma legal, de modo que o presente Auto de Infração contém todos os elementos necessários, permitindo, assim, a certeza da natureza da infração e do autor da mesma. Portanto, também improcede a alegação impugnatória.

No que se refere ao princípio do contraditório, temos que, do documento de fl. 253 dos autos, depreende-se que o Aviso de Recebimento foi reclamado.

Nos ensinamentos do ilustre Prof. Hely Lopes Meireles, quanto ao Processo Administrativo (Gênero), em sua obra "Direito Administrativo Brasileiro", deve ser assegurado o direito de defesa, nos termos do artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal de 1988. "Por garantia de defesa deve-se entender não só a observância do rito adequado como a cientificação do processo ao interessado, a oportunidade para contestar a acusação, produzir prova de seu direito, acompanhar os atos da instrução e utilizar-se dos recursos cabíveis."

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acrescenta, ainda, que, o “*Processo administrativo sem a oportunidade de ampla defesa ou com defesa cerceada é nulo*”.

Ademais, da análise dos autos, temos que, a Contribuinte impugnou, regularmente, oportunamente e demonstrando total conhecimento do lançamento ora efetuado. Desta forma, conclui-se que a garantia constitucional da ampla defesa prevaleceu, uma vez que as alegações contidas na peça impugnatória foram minuciosamente examinadas.

Quanto à plena defesa da Impugnante cabe lembrar ainda que foi-lhe concedida oportunidade de manifestação por mais de uma vez no curso do presente Processo Tributário Administrativo, tendo inclusive sido concedida a prorrogação de prazo para cumprimento de Despacho Interlocutório exarado pela Câmara de Julgamento, conforme se verifica à fl. 291.

Do Mérito

No que tange a alegação de decadência do direito de lançamento do crédito tributário, dispõe o artigo 173 do Código Tributário Nacional que:

"Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

....."

No que tange o exercício de 1992, destacamos que o prazo decadencial teve início no dia 1º de janeiro de 1993 e teve, por marco final, o dia 31/12/97.

Considerando que o presente Auto de Infração foi lavrado em 15/06/98, não há que se falar em decadência e conseqüente nulidade do feito fiscal, apresentando-se, evidentemente, improcedente a alegação de decadência quanto ao exercício de 1993.

Em contrapartida, com relação ao exercício de 1992 verificamos a ocorrência da decadência, o que enseja a alteração do feito fiscal no tocante às exigências relativas a este período, para excluí-las.

Irregularidade 1 - Saída de pneus recauchutados para usuários não finais sem pagamento do imposto

A Impugnante, em sua defesa, invoca o artigo 6º, inciso VII, do RICMS/91, que estabelece a não incidência do imposto estadual, quando da saída, de estabelecimento prestador de serviço alcançado por tributação municipal, de mercadoria para utilização ou emprego na prestação de serviço listado em Lei Complementar.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste sentido, considerando o item 71, da Lista de Serviços, anexa à Lei Complementar n.º 56/89, verifica-se que este é o tratamento dado às empresas de recauchutagem ou regeneração de pneus para usuários finais.

Ressalta-se que a não-incidência só ocorrerá, se a atividade for executada por encomenda do usuário final. Nos demais casos, evidencia-se a ocorrência do fato gerador do ICMS, previsto no artigo 2º, inciso IX, alínea “a”, do RICMS/91.

Considerando o acima exposto, os documentos acostados aos autos às fls. 42/178, bem como as cópias de Notas Fiscais (fls. 179/215), verifica-se que a Impugnante deu saída a mercadoria (pneus recauchutados), cujos destinatários poderiam ser usuários finais, ou prestadores de serviço para os usuários finais.

Tendo em vista que a Contribuinte realiza operações não tributáveis (prestação de serviço a usuários finais, sob encomenda), foi solicitada a demonstração e comprovação de quais destinatários das mercadorias seriam ou não consumidores finais.

Insta observar que tanto Contribuinte quanto Fisco apresentaram a relação acima mencionada e da análise da mesma deparamo-nos com considerações divergentes, as quais demonstram inequivocamente a existência de dúvidas no tocante à natureza da infração. Não existe certeza quanto à operação realizada pela Impugnante, visto que não restou comprovado que as saídas tinham como destinatários exclusivamente usuários não finais dos produtos.

Neste sentido, evidencia-se cabível a aplicação do disposto no artigo 112, inciso II, do Código Tributário Nacional:

"Art. 112 - A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

.....

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;"

Da inteligência do artigo supra depreende-se o princípio da estrita legalidade tributária, que, segundo a ilustre Professora Maria de Fátima Ribeiro, “*traz consigo uma tipificação rigorosa, qualquer dúvida sobre o perfeito enquadramento do conceito do fato ao conceito da norma compromete aquele postulado básico que se aplica com a mesma força no campo do direito penal in dubio pro reo.*”

Portanto, temos por excluídas as exigências quanto ao período em comento.

Irregularidade 2 - Transferência de pneus recauchutados sem pagamento do imposto

Da mesma forma que na Irregularidade 1, a transferência de pneus recauchutados tem como pressuposto, a ocorrência de fato gerador no fornecimento de

mercadoria com prestação de serviço não compreendida na competência tributária dos Municípios.

Considerando que a empresa Tyresoles Mineira Ltda. (matriz), destinatária das mercadorias, não é a usuária final dos pneus recauchutados, temos por procedentes as exigências fiscais.

Irregularidade 3 - Devolução de mercadorias sem pagamento do imposto

Da análise do documento de fl. 28 dos autos, depreende-se que a fiscalização constatou que a Impugnante promoveu a devolução de mercadorias que serviriam na regeneração de pneus (matéria-prima). Nestes termos, verifica-se a ocorrência do fato gerador, conforme artigo 2º, inciso VI, do RICMS/91 que determina tal ocorrência *“na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.”*

Configurada, portanto, a irregularidade, mantidas as exigências fiscais.

Irregularidade 4 - Diferencial de alíquota

A irregularidade 04 consiste na imputação fiscal de falta de recolhimento do diferencial de alíquota referente a entradas de materiais e utilização dos serviços empregados na recauchutagem, bem como mercadorias destinadas a uso, consumo ou imobilização, em operações interestaduais.

Como exposto acima, ao analisarmos a irregularidade apontada no item 01 não restou comprovado nos autos que as saídas dos pneus recauchutados tinham efetivamente como destinatários usuários não finais do produto, ou seja, que nas mesmas deveria incidir o ICMS, o que ensejou o cancelamento deste item.

Cumpre-nos expor o disposto na Constituição Federal de 1988, relativamente ao recolhimento do diferencial de alíquota:

"Art. 155.

VII - Em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

.....

VIII - na hipótese da alínea 'a' do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

....."

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, para a aplicação de alíquota em operação interestadual deve-se perquirir a condição do destinatário do bem e da prestação de serviço interestadual.

Tratando-se o destinatário, consumidor final, de contribuinte do ICMS, a alíquota aplicada é a interestadual, em contrapartida, sendo ele não contribuinte do ICMS, a alíquota a ser aplicada, em operações interestaduais, é a interna.

Como visto, para que haja obrigatoriedade do recolhimento do diferencial de alíquota é necessário que o destinatário da mercadoria seja contribuinte do imposto e na hipótese dos autos não ficou caracterizada a condição de contribuinte do ICMS da Impugnante.

Somente aqueles que realizam operações tributadas com o ICMS podem estar obrigadas ao pagamento do diferencial de alíquota, quando adquirirem bens, oriundos de outros Estados.

No Processo em análise, não ficou demonstrado que a Impugnante praticou as operações apontadas no item 01 sujeitas a incidência do ICMS, portanto, não pode-se, com os elementos constantes dos autos, afirmar ser a mesma contribuinte do ICMS. Diante deste fato temos por ilegítimas as exigências fiscais relativas à cobrança do diferencial de alíquota.

Irregularidade 5 - Saída de matéria-prima para dentro do Estado sem pagamento do imposto

Tendo em vista o citado artigo 2º, inciso VI, do RICMS/91 e que, dos autos comprovou-se a falta de recolhimento do ICMS, mantém-se as exigências também quanto a este ponto.

Irregularidade 6 - Saída arbitrada pelo extravio das Notas Fiscais n.ºs 63601 a 64600 (B1), em agosto de 1993

Dispõe o artigo 78, inciso II, do RICMS/91 que:

"Art. 78 - O valor da operação ou da prestação será arbitrado pelo fisco quando:

.....

II - não forem exibidos os elementos necessários à sua comprovação, mesmo que tenha ocorrido perda ou extravio de livro ou documento fiscal;

....."

Segundo a fiscalização, o critério adotado foi a média dos três meses imediatamente anteriores. Neste sentido, tem-se que o procedimento se deu de acordo com os parâmetros estabelecidos pelo artigo 79, do mesmo diploma legal. Ressalta-se, ainda que, quanto a este ponto, não houve contestação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No tocante a assertiva de diferença entre os valores constantes da página 1/2 em relação à pág. 2 do DCMM, verifica-se dos autos que a diferença (R\$ 77,61) é originada da multa isolada e decorre do fato do DCMM não contemplar seus valores. Portanto, também improcede tal alegação.

Os demais argumentos apresentados pela Impugnante não foram suficientes para desconstituir todas as irregularidades a ela imputadas.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, rejeitar as arguições de nulidade do Auto de Infração. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir: 1) as exigências relativas ao exercício de 1992, por decaído o direito da Fazenda Pública Estadual; 2) o item 01 do Auto de Infração, com base no artigo 112, inciso II, do Código Tributário Nacional; 3) o item 04 do Auto de Infração, com fulcro no artigo 112, inciso II, do Código Tributário Nacional. Mantém-se os itens 2, 3, 5 e 6 do Auto de Infração. Vencidos, em parte, a Conselheira Cleusa dos Reis Costa que apenas excluía as exigências relativas ao período de 1.992 e o Conselheiro Mauro Heleno Galvão que excluía, além das exigências relativas ao exercício de 1.992, as referentes ao item 4 do Auto de Infração. Decisão sujeita ao disposto no artigo 139 da CLTA/MG, salvo na hipótese de interposição de Recurso de Revisão pela Fazenda Pública Estadual.

Sala das Sessões, 29/11/01.

Francisco Maurício Barbosa Simões
Presidente

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora

LMMP/EJ/JLS