



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

RESOLUÇÃO Nº: 071/2017

6ª SESSÃO ORDINÁRIA DE 20/03/2017

PROCESSO Nº 1/2396/2011

AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/201105370

RECORRENTE: GT PNEUS – INDUSTRIA COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA ME E CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

RECORRIDO: AMBOS

CGF: 06.390.045-9

CONSELHEIRA RELATORA: ALICE GONDIM SALVIANO DE MACEDO

EMENTA: ICMS – FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO RELATIVO AO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS – NULIDADE DA AUTUAÇÃO 1 – A empresa teria adquiridos insumos para industrialização que teriam sido utilizados para consumo em atividades de prestação de serviços e comerciais, relativamente ao período de 2010, com infração aos arts. 25, inc. XI, alínea 'b'; arts. 73, 74 e arts. 589 a 593 do Decreto 24.569/97. **2** – Imposta a penalidade preceituada no Art. 123, I, c, da Lei nº 12.670/96 alterado pela Lei nº 13.418/03. **3** – Nulidade absoluta, por vício formal, reconhecida de ofício, por impedimento do agente autuante, que praticou ato extemporâneo, conforme art. 83 da Lei nº. 15.614/2014 c/c §2º, inciso III do art. 53 do Decreto 25.468/99. **4** – Afastada preliminar de nulidade arguida pela parte quanto à ausência de intimação do feito fiscal, mas acatada a nulidade absoluta por vício material, por ausência de provas quanto à materialidade da infração. **5** – Reexame necessário e recurso ordinário conhecidos e providos para reformar a decisão de parcial procedência proferida em 1ª Instância, para declarar a NULIDADE da acusação fiscal. **6** – Decisão à unanimidade de votos, em conformidade com o parecer da Consultoria Tributária, relativamente à nulidade por vício formal, e em total conformidade com a manifestação proferida oralmente em sessão pelo representante da Procuradoria Geral do Estado.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

PALAVRAS-CHAVE: ICMS – FALTA DE RECOLHIMENTO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS – NULIDADE DA ACUSAÇÃO FISCAL – INOBSERVÂNCIA DO PRAZO PARA CONCLUSÃO DOS TRABALHOS DE FISCALIZAÇÃO E AUSÊNCIA DE PROVAS DA MATERIALIDADE DA INFRAÇÃO.

01 – RELATÓRIO

A peça inicial imputa à empresa em epígrafe o cometimento de infração à legislação tributária estadual, conforme relato que se transcreve a seguir:

“Falta de recolhimento do ICMS relativo ao diferencial entre alíquotas interna e interestadual. Contribuinte adquiriu insumos destinados a industrialização (cópia anexa) porém os utilizou como consumo nos serviços de reforma de pneus usados conforme demonstrado nos PGDAS e notas fiscais de venda de pneus beneficiados (cópia anexa) caracterizando assim o diferencial de alíquota”.

Apontada infringência aos arts. 25, inc. XI, alínea ‘b’; arts. 73, 74 e arts. 589 a 593 do Decreto 24.569/97, foi-lhe exigido o ICMS do período de 01/2010 a 08/2010, bem como foi imposta penalidade preceituada no art. 123, I, ‘c’ da Lei nº. 12.670/96, modificado pela Lei nº. 13.418/03.

Demonstrativo do Crédito (R\$)

Base de Cálculo	-
ICMS	119.875,38
Multa	119.875,38
TOTAL	239.750,76

Nas informações complementares, a fiscalização afirma que teria sido constatado, através dos documentos fiscais e de diversas diligências, que a empresa, muito embora cadastrada como CNAE de indústria, nunca teria desenvolvido atividade industrial, mas sim de beneficiamento e renovação de pneus, e ainda atividade comercial, e que não teria recolhido o diferencial de alíquotas do ICMS nas entradas de insumos que teriam sido na realidade utilizados para consumo nos serviços de reforma de pneus.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

Na ocasião, anexou aos autos planilha de cálculo das diferenças identificadas a título de diferencial de alíquotas (fls. 11/14), extratos do SIMPLES Nacional (fls. 15/28), DIF (fls. 29/38), bem como notas fiscais de aquisição, objetos do levantamento (fls. 39 a 183).

A empresa foi intimada do feito e apresentou defesa, pugnando pela nulidade e/ou improcedência do feito fiscal, alegando em síntese o seguinte: a) nulidade por ausência de intimação válida e regular do auto de infração; b) nulidade por inexistência de provas do ilícito; c) insubsistência material do auto de infração; d) necessidade de reenquadramento da penalidade.

Em decisão de 1ª Instância, o julgador singular entendeu pela PARCIAL PROCEDÊNCIA da acusação fiscal, mantendo-a, mas entendendo pelo reenquadramento da penalidade para a inserta no art. 123, I, 'd' da Lei nº. 12.670/96, equivalente a 50% do valor do imposto, por se tratarem de notas fiscais escrituradas, decisão que se sujeita ao REEXAME NECESSÁRIO, na forma do art. 104, §1º, da Lei 15.614/2014.

Inconformada, a empresa autuada também apresentou RECURSO ORDINÁRIO, reforçando os argumentos da peça defensiva, alegando, em síntese:

- a) Nulidade por vício relativo à intimação do contribuinte, que não teria recebido qualquer notificação da lavratura do auto de infração em seu estabelecimento, vez que somente tomou conhecimento por meio de pesquisa de sua situação fiscal no Núcleo de Maracanaú, em ofensa aos princípios do devido processo legal, ampla defesa e contraditório;
- b) Nulidade por inexistência de provas do ilícito, vez que a fiscalização não teria apresentado qualquer evidência ou prova que viabilizasse o desenquadramento da atividade industrial do estabelecimento;
- c) No mérito, defende a insubsistência integral da acusação, justificado pelo fato de que exerce efetivamente a atividade de fabricação e beneficiamento de pneumáticos, conforme Contrato Social e maquinário adquirido, atividade essa enquadrada no conceito de industrialização previsto no art. 4º do Regulamento do IPI, motivo pelo qual os bens por ela adquiridos são insumos básicos de sua atividade industrial e portanto não estariam sujeitos ao recolhimento do ICMS – diferencial de alíquotas;
- d) Como pedido alternativo, pede o reenquadramento da penalidade para a prevista no art. 123, I, d, da Lei nº. 12.670/96, equivalente a 50% do valor do imposto, por se tratarem de operações com notas escrituradas no Livro Registro de Entradas.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

A Assessoria Processual-Tributária, por sua vez, em parecer referendado pelo douto representante da PGE, manifestou-se pelo conhecimento e provimento do reexame e do recurso ordinário, para que fosse reformada a decisão recorrida, no sentido de reconhecer a NULIDADE do lançamento fiscal, nos termos do art. 53, §2º, III do Decreto 25.468/96, posto que o agente do Fisco teria extrapolado o prazo de 45 (quarenta e cinco) dias estabelecido no Termo de Início de Fiscalização para conclusão da ação fiscal.

É o relatório.

02 – VOTO DA RELATORA

Trata-se de Reexame Necessário e Recurso Ordinário apresentados contra decisão de parcial procedência da acusação fiscal proferida em 1ª Instância. Ambos os recursos preenchem as condições de admissibilidade, razão pela qual deles conheço.

A acusação fiscal diz respeito à falta de recolhimento do ICMS diferencial de alíquotas devido na aquisição de bens pela empresa Recorrente, os quais, segundo a fiscalização, teriam sido consumidos no serviço de reforma de pneus, enquanto a empresa sustenta tratarem-se de verdadeiros insumos utilizados em seu processo industrial, o que afastaria a exigência em questão.

Antes, porém, de adentrar nas questões trazidas em sede de Recurso Ordinário, cumpre destacar a patente nulidade que macula o presente auto de infração, levantada pela Célula de Assessoria Processual Tributária.

Conforme dos autos consta, o Termo de Início de Fiscalização nº. 2011.04281, acostado às fls. 06, cuja ciência ocorreu em 11/03/2011, através de aviso de recebimento de fls. 08, sujeitou a empresa Recorrente à diligência fiscal específica pelo período de 45 (quarenta e cinco) dias.

Nesse contexto, tem-se que a ação fiscal deveria ter sido encerrada até o dia 27/04/2011, o que não ocorreu.

Isso porque o Termo de Conclusão n.º 2011.10244 foi postado nos correios somente em 04/05/2011, conforme Aviso de Recebimento de fls. 185 dos autos, quando ultrapassado, portanto, o prazo de 45 dias previsto no termo de início de fiscalização.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

O art. 821 do Decreto n.º 24.569/97 é bastante claro sobre a contagem do prazo da ação fiscal, que se inicia com a ciência do sujeito passivo acerca do Termo de Início de Fiscalização, e finaliza com a data da postagem no correio quando a notificação da finalização dos trabalhos é efetuada através de Aviso de Recebimento, a saber:

Art. 821. A ação fiscal começará com a lavratura do Termo de Início de Fiscalização, do qual constará, necessariamente:

[...]

§ 2º Lavrado o Termo de Início de Fiscalização, o agente do Fisco terá o prazo de até 180 (cento e oitenta) dias para conclusão dos trabalhos, contados da data da ciência ao sujeito passivo, conforme disposto em regulamento.

[...]

§ 4º O prazo de conclusão dos trabalhos de fiscalização a que se refere o §2º deste artigo, na hipótese de a notificação ser efetuada através de Aviso de Recepção (AR) terá como termo final a data de sua postagem no correio.

Tal informação é de extrema importância porque: a) a atividade do fisco é vinculada, não podendo ultrapassar os comandos da ordem designatória; b) evita que o contribuinte fique à mercê dos efeitos da ação fiscal indefinidamente; c) permite que seja retomada a espontaneidade do sujeito passivo em caso de encerramento do prazo estipulado para conclusão dos trabalhos.

Ora, o Termo de Início de Fiscalização é elemento essencial à ocorrência da ação fiscal, devendo dele constar o prazo máximo para conclusão das diligências de fiscalização. Tal previsão consta do Código Tributário Nacional, em seu art. 196, *caput*:

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Nesse sentido, outra não pode ser a conclusão senão pela nulidade, **por vício formal**, do procedimento fiscal que extrapolou seu prazo de conclusão, por impedimento do agente autuante, que praticou ato extemporâneo, na forma do art. 83 da Lei nº. 15.614/2014 c/c §2º, inciso III do art. 53 do Decreto 25.468/99:



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

Lei nº. 15.614/2014

Art. 83. São absolutamente nulos os atos praticados por autoridade incompetente ou impedida, ou com preterição de quaisquer das garantias processuais constitucionais, devendo a nulidade ser declarada de ofício pela autoridade julgadora.

Decreto 25.468/99

Art. 53. São absolutamente nulos os atos praticados por autoridade incompetente ou impedida, ou com preterição de quaisquer das garantias processuais constitucionais, devendo a nulidade ser declarada de ofício pela autoridade julgadora.

[...]

§ 2º É considerada autoridade impedida aquela que:

[...]

III – pratique ato extemporâneo ou com vedação legal;”

Sobre os argumentos trazidos pela Recorrente, cumpre destacar que foram arguidas ainda duas nulidades relatadas mais acima: a primeira diz respeito à “ausência de intimação válida e regular do auto de infração” e a segunda refere-se à “inexistência de provas do ilícito”. Passemos a apreciá-las.

No que tange à primeira dessas nulidades, entendo por afastá-la, porque às fls. 185 dos autos consta o Aviso de Recebimento da correspondência que encaminhou o Auto de Infração à Recorrente, regularmente endereçado ao seu domicílio tributário e devidamente assinado, perfectibilizando-se a intimação conforme art. 46, §3º do Decreto nº. 25.468/99.

Ademais, para o caso em comento, não se vislumbra prejuízo às garantias constitucionais da ampla defesa, contraditório e devido processo legal, visto que a parte, de forma tempestiva e mediante acesso à toda a documentação que embasou o levantamento, impugnou e recorreu da acusação fiscal. N

Com relação à segunda nulidade arguida, cumpre-nos tecer maiores considerações. A Recorrente alega que a conclusão a que chegou a fiscalização em desconsiderar sua atividade industrial não teria se baseado em evidências ou provas que viabilizassem esse desenquadramento, mas apenas em conjecturas. Nesse ponto, assiste razão à Recorrente.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

Segundo informações complementares ao Auto de Infração, a fiscalização teria constatado, através dos documentos fiscais e em diversas diligências, que a contribuinte na realidade realizava prestação de serviços de beneficiamento de pneus e atividade comercial, muito embora tivesse cadastrada no CNAE 2211100 – fabricação de pneumáticos e câmaras de ar, e que, portanto, sobre as aquisições objetos do levantamento fiscal deveria ser recolhido o ICMS diferencial de alíquotas.

Ocorre que os ilustres agentes fiscais não trouxeram aos autos elementos que pudessem descaracterizar a atividade industrial em que está enquadrada a Recorrente. As notas fiscais acostadas às fls. 39 a 183, que compreendem o levantamento, dão notícia da aquisição de itens pela contribuinte tais como banda de rodagem para pneus, perfil de borracha, solventes para borracha, entre outros.

Caso se entendesse que tais produtos não tivessem sido utilizados para o processo industrial da Recorrente – o qual, em tese, poderia compreender o beneficiamento e remodelagem de pneus – haveria a necessidade de se demonstrar a destinação desses itens ou a que título teriam ocorrido suas saídas do estabelecimento da empresa autuada, com a juntada, por exemplo, das notas fiscais de saída do período.

Ademais, a desclassificação da própria atividade econômica praticada pelo contribuinte demanda um conjunto probatório mais robusto, não trazido aos autos, que poderia compreender, também a título de exemplo, fotos e relatórios das visitas ao estabelecimento da Recorrente.

Nos termos do art. 142, a atividade de lançamento do tributo é vinculada e deve ser motivada, tal como qualquer ato administrativo. Já dizia Paulo de Barros Carvalho¹, que o lançamento, enquanto ato jurídico administrativo, deve ser devidamente fundamentado, ou seja, o fisco tem que oferecer prova concludente de que o evento ocorreu na estreita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa. Nesse sentido, a presunção de veracidade que circunda os atos administrativos não afasta o ônus da fiscalização em provar a ocorrência dos fatos invocados na fundamentação daquele ato.

Esse é o entendimento da Doutrina, conforme se percebe da lição de Hugo de Brito Machado Segundo²:

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, v. 34, p. 104-116, jul. 1998.

² MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Processo tributário. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 485/486.



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento

“É noção elementar de teoria da prova a afirmação de que, em princípio, o ônus compete a quem alega. A parte que faz uma afirmação quanto à ocorrência de um fato deve, para ter sua afirmação aceita, comprová-la. O ônus de provar, portanto, está repartido de acordo com o ônus de alegar. Ao autor cumpre provar a ocorrência dos fatos dos quais decorre o seu direito, e ao réu incumbe provar suas afirmações quanto a fatos impeditivos, extintivos ou modificativos do direito do autor. É importante observar, portanto, de quais fatos decorre o direito subjetivo alegado pelo autor, para saber-se o que terá ele de provar. Viu-se, na parte dedicada ao processo administrativo (Capítulo 3, itens 2.6 e 4.2.3.2), que a Administração Pública tem o dever de fundamentar os atos que pratica, incumbindo-lhe, por conseguinte, a prova da ocorrência dos fatos invocados em tal fundamentação. Um lançamento desprovido de tal fundamentação, ou da prova da ocorrência dos fatos sobre os quais se funda, é nulo, e para demonstrar essa nulidade não é preciso que o contribuinte faça a prova de que os fatos nele narrados não ocorreram. Basta que demonstre que o ato é desprovido de fundamentação, ou que em sua prática a autoridade não logrou comprovar as afirmações de fato nele contidas. Será essa falta de fundamentação, ou de comprovação, que deverá ser objeto de prova pelo contribuinte autor de uma ação anulatória, e não a produção da ‘prova negativa’ de que os tais fatos – não demonstrados no ato de lançamento – não ocorreram.

Nesse sentido, por ausência de provas quanto à materialidade da infração, dever não cumprido pela autoridade fiscal, entendo pela nulidade, **por vício material**, do auto de infração em epígrafe.

É como VOTO.

03 – DECISÃO

Processo de Recurso nº 1/2396/2011 – Auto de Infração: 1/201105370-7. Recorrente: **GT PNEUS – INDUSTRIA COMERCIO E SERVIÇOS LTDA ME** e CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA. Recorrido: AMBOS.


Decisão: *“Resolvem os membros da 4ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários, por unanimidade de votos, conhecer do Reexame necessário e do Recurso Ordinário, e dar-lhes provimento para reformar a decisão parcialmente condenatória exarada em 1ª Instância, declarando **NULO** o feito fiscal, tanto em razão da ocorrência de vício formal decorrente da extrapolação do prazo de 45 dias fixado para*



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO CEARÁ
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO
Conselho de Recursos Tributários - 4ª Câmara de Julgamento


conclusão da fiscalização, considerando que a ciência do Termo de Início se deu em 11/03/2011 e a lavratura do AI em 04/05/2011, como também em razão da ocorrência de vício material, relativamente à ausência nos autos de elementos probatórios da infração imputada. Decisão nos termos do voto do Conselheiro Relator e de acordo com o Parecer da Assessoria Processual Tributária relativamente à nulidade por vício formal, e em total conformidade com a manifestação proferida oralmente em sessão pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. Esteve presente para sustentação oral, o representante legal da recorrente, Dr. Samuel Aragão Silva."

SALA DAS SESSÕES DA 4ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE REC. TRIBUTÁRIOS,
em Fortaleza, 27 de abril de 2017.

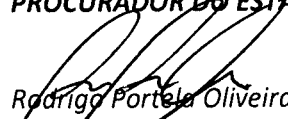

Abílio Francisco de Lima
PRESIDENTE


José Wilame Falcão de Souza
CONSELHEIRO

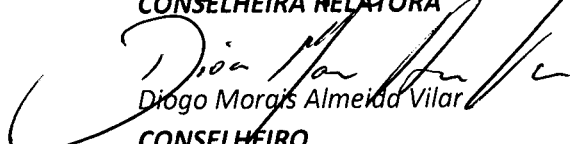

Lúcio Flávia Alves
CONSELHEIRO


José Augusto Teixeira
CONSELHEIRO


Rafael Lessa Costa Barboza
PROCURADOR DO ESTADO


Rodrigo Portela Oliveira
CONSELHEIRO


Alice Gondim Salviano de Macedo
CONSELHEIRA RELATORA


Diogo Moraes Almeida Vilar
CONSELHEIRO