

Acórdão: 22.666/21/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001312216-29  
Impugnação: 40.010148605-03  
Impugnante: Tyresoles do Triângulo Ltda  
IE: 702027045.00-50  
Proc. S. Passivo: Aryane Vicentini Capanema/Outro(s)  
Origem: DF/Divinópolis

**EMENTA**

**CONFLITO DE COMPETÊNCIA - ICMS/ISSQN - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - MERCADORIA - SAÍDA DESACOBERTADA. Constatada a industrialização, recondicionamento de pneus usados, por encomenda de terceiros, desacobertada de documentação fiscal regular, por serem indevidamente consideradas como prestações de serviço alcançadas pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, de competência municipal. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação fiscal versa sobre a constatação de que a Impugnante estaria a promover a industrialização (recondicionamento de pneus usados) por encomenda de terceiros, operações estas realizadas sem o devido acobertamento por documento fiscal regular, por serem indevidamente consideradas como prestações de serviço alcançadas pelo imposto municipal ISSQN, no período de 01/01/14 a 31/03/19.

Concluiu a Fiscalização que citadas operações teriam sido contratadas por pessoas não usuárias finais dos pneus reconicionados.

Tal assertiva se embasou na análise da atividade econômica exercida pelos encomendantes pessoas jurídicas.

Com relação aos encomendantes pessoas físicas, observou-se o volume e habitualidade das operações além da inexistência de veículos que utilizassem os tipos de pneus reconicionados.

As referidas operações estão demonstradas nos Anexos I “a” e “b”, II e III do Auto de Infração.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, Impugnação às fls. 231/270, acompanhada dos documentos de fls. 271/355, onde em linhas gerais argumenta que:

- a atividade que desenvolve não se subsume à fundamentação apontada pelo Fisco, por não se tratar de industrialização por encomenda, pois não ocorre a circulação de mercadorias, mas apenas a terceirização de serviço previsto na Lei Complementar (LC) nº 116/03;

- é a sua atividade cadastral que determina a tributação de seus serviços, apresentando o cartão do seu CNPJ para justificar a atividade de reforma de pneumáticos usados;

- as empresas clientes Irmãos Silva S/A e Pneus Araxá Ltda, também realizariam o serviço de reforma de pneus e que por motivos diversos, terceirizam a prestação de serviços para a Impugnante, que realiza o mesmo sob a tributação do ISSQN;

- cita como exemplos as Notas Fiscais de serviços nº 059896 e 62003;

- não participa de nenhuma etapa de processo produtivo ou de industrialização, mas apenas atua como empresa terceirizada na prestação de serviços de reforma de pneus usados, tipificada na lista anexa à LC nº 116/03;

- não se cogitaria a incidência do ICMS por ausência de circulação de mercadorias, invocando a Súmula nº 166 do Superior Tribunal de Justiça - STJ e o art. 155 da Constituição da República de 1988 - CR/88 em favor desta tese;

- a industrialização por encomenda somente ocorre quando o produto industrializado seja mercadoria (objeto de mercancia);

- a circulação de mercadorias para fins tributários teria que ser jurídica, ou seja, haver a troca de titularidade e que os pneus reconicionados nunca foi de sua propriedade;

- a presunção fiscal foi baseada no argumento que presta serviços de recauchutagem para empresa que revende pneus e por isso seria industrialização por encomenda no ciclo produtivo de pneus e que essa presunção foi desconstruída a partir das notas fiscais exemplificativas, tecendo a seguir diversas teses jurídicas a respeito de presunção;

- não participa de nenhuma etapa de processo produtivo, mas apenas atua como empresa terceirizada na prestação de serviços simples, conforme tipificado no item 14.04 da lista anexa à LC nº 116/03, sendo que os pneus são enviados pelos encomendantes para que a mesma efetue o conserto dos pneumáticos que em seguida são devolvidos aos contratantes, sem que o pneu circule para comercialização, senão exclusivamente àquele que solicitou o serviço;

- quando alguém remete um pneu para um terceiro executar o seu conserto, ou seja, para prestar um serviço nesse pneu, torna-se evidente que não houve circulação, que não houve compra e venda desse bem, mas apenas uma transferência de posse temporária para posterior retorno ao seu proprietário;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a lista de serviços anexa a LC nº 116/03 não comporta a atividade de transformação que seria bem mais amplo que o serviço de conserto realizado, pois tem como resultado a criação de um novo produto, o que não ocorre com o conserto de pneus que seria apenas um recondicionamento dele, sem alterações das suas características originais;

- a industrialização por encomenda seria uma espécie de operação que enseja discussão que, dependendo da formatação da operação, pode ser uma etapa de um processo industrial/comercial sujeito ao ICMS ou pode ser entendida como uma simples prestação de serviços sujeita ao ISS;

- a industrialização por encomenda seria uma operação onde o encomendante remete insumos para industrialização para outro estabelecimento denominado de industrializador, que realiza a industrialização por conta e ordem do encomendante;

- os municípios, em geral, entendem que nessas operações incide o ISSQN, já os estados apontam que deve incidir o ICMS;

- em determinadas situações seria difícil afirmar com segurança se uma operação é de prestação de serviços ou de circulação de mercadorias e que não seria possível a incidência concomitante de ambos impostos;

- a Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADIN nº 4389 do Supremo Tribunal Federal - STF é clara ao afirmar que somente incidirá o ICMS quando o produto resultante da industrialização por encomenda for utilizado como insumo, ou comercializado pelo encomendante e que esse não seria o caso dos autos;

- a autuação fiscal não excluiu as notas fiscais de prestação de serviço que foram canceladas;

- a multa isolada de 20% (vinte por cento) sobre as operações teria o caráter confiscatório, o que é vedado pela Constituição da República de 1988.

A Fiscalização emite o Termo de Alteração de Lançamento de fls. 360, com as seguintes reformulações:

- exclusão das exigências relativas à Nota Fiscal (NF) nº 0059896 de 22/01/19 em relação à qual restou demonstrada a condição de usuário final dos pneus conforme NF-nº 0053158 de 28/01/19 emitida por cliente da Impugnante

- exclusão dos valores referentes às NFs de fls. 303/354, nas quais a Impugnante comprovou o regular cancelamento e consequente inoccorrência das operações neles espelhadas.

A Fiscalização reformula o lançamento às fls. 360/396, com a exclusão das exigências relativas à Nota Fiscal nº 0059896, de 22/01/19, em relação às quais restou demonstrada a condição de usuário final do cliente do encomendante do pneu recondicionado e às Notas Fiscais de fls. 304/355, nas quais a Impugnante comprovou o regular cancelamento e consequente inoccorrência das operações neles espelhadas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização acosta aos autos os seguintes documentos:

- Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM, fls. 361/364;
- Anexo I – Demonstrativo de Industrialização desacobertas de documentação fiscal regular, (fls. 365/396).

Regularmente intimada, a Impugnante apresentou aditamento à sua inicial conforme fls. 402/416, onde reitera os argumentos já suscitados na impugnação, acrescidos do seguinte:

- o Auto de Infração presumiu que por recondicionar pneus estaria promovendo a industrialização por encomenda, todavia, não ocorre circulação de mercadorias capaz de ensejar a tributação pelo ICMS, tanto que a presunção utilizada foi desfeita pelo acatamento fiscal de parte da impugnação apresentada;

- a Fiscalização excluiu da exigência apenas um dos exemplos, mantendo os demais valores autuados, sendo que colacionou poucos exemplos porque dependeria de documentos fiscais de seus clientes, o que por óbvio são acobertados por sigilo fiscal e que a Fiscalização poderia ter acesso.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 418/428, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento nos termos da reformulação efetuada.

Em sessão realizada em 13/02/20, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em exarar despacho interlocutório para que a Impugnante, no prazo de 30 (trinta) dias, contado do recebimento da intimação, considerando a afirmação relacionada à terceirização das atividades dos seus clientes e seu acatamento pela Fiscalização conforme Termo de Alteração de Lançamento de fls. 360/396, traga aos autos documentação para comprovação nos mesmos moldes apresentados às fls. 236 (empresas Irmãos Silva SA e Pneus Araxá LTDA). O prazo estabelecido para o cumprimento da presente deliberação, superior aos 10 (dez) dias previstos no art. 157 do RPTA, justifica-se pela complexidade na obtenção das informações e/ou documentos solicitados. Em seguida, vista à Fiscalização (fls. 433).

Regularmente intimada, a Impugnante manifesta-se às fls. 439/453, acompanhada dos documentos de fls. 454/560, com o intuito de comprovação de seus argumentos.

Entretanto destaca a dificuldade na obtenção de tais informações que em seu entendimento deveriam ser perseguidas pela Fiscalização.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 562/568 promove nova análise dos argumentos e reitera pela procedência do lançamento nos termos da reformulação efetuada.

Em sessão realizada em 26/08/20, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em converter o julgamento em diligência para que a Fiscalização se manifeste objetiva e pontualmente em relação a cada um dos documentos anexados pela Impugnante às fls. 456/560, à exceção daqueles já manifestados. Em seguida, vista à Impugnante. Pela Impugnante, sustentou oralmente o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dr. Cristiano Cury Dib e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume, (fls.571).

A Fiscalização emite o Termo de Alteração do Lançamento de fls. 573, com as seguintes reformulações:

- exclusão da exigência fiscal dos valores relativos às operações em que restou comprovada na ponta a situação de usuário final dos pneus remetidos para industrialização.

A Fiscalização acosta aos autos os seguintes documentos:

- Anexo I – Demonstrativo de Industrialização desacobertas de documentação fiscal regular (fls. 574/587);

- Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fls. 588/591);

Aberta vista, a Impugnante manifesta-se às fls. 596/611, com argumentos muito próximos àqueles já debatidos, onde conclui que teria logrado êxito em desconstituir a presunção fiscal, fato que ensejaria o cancelamento integral do feito fiscal.

A Fiscalização se manifesta novamente (fls. 615/617) e requer a manutenção parcial das exigências considerados os termos de reformulação.

---

### **DECISÃO**

#### **Da Preliminar**

##### **Da Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Induidoso que compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e como tal serão analisadas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação de que a Impugnante estaria a promover a industrialização (recondicionamento de pneus usados) por encomenda de terceiros, operações estas realizadas sem o devido acobertamento por documento fiscal regular, por serem indevidamente consideradas como prestações de serviço alcançadas pelo imposto municipal ISSQN, no período de 01/01/14 a 31/03/19.

Exigências do ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso II, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Esclareça-se, por oportuno que grande parte das operações praticadas pela Impugnante no período fiscalizado foi de serviço de recauchutagem alcançado pelo ISSQN, onde os tomadores dos serviços (encomendantes) eram de fato os usuários finais do pneu recauchutado ou recondicionado.

Contudo, as operações autuadas tiveram como encomendantes da industrialização pessoas físicas e jurídicas que fatalmente não são as usuárias finais dos pneus recondicionados pela Impugnante.

Esta situação fática configura, sem dúvida alguma, a hipótese de incidência do ICMS e não do ISSQN, conforme indevidamente considerada pelo Sujeito Passivo nessa atividade de recauchutagem, atividade típica de industrialização, na modalidade de recondicionamento, nos termos da legislação do ICMS e do IPI.

Foram efetivadas duas reformulações do lançamento originalmente realizado, onde foram excluídas exigências sobre operações em que a Impugnante conseguiu comprovar a regularidade da prestação de serviços na forma defendida.

Para as demais exigências, aduz a Fiscalização que não assistiria razão à Impugnante, pois tipificam claramente fatos geradores do ICMS, por se tratar de mera industrialização e não de serviço ao usuário final.

Para deslinde da questão, vários aspectos das operações realizadas pela Impugnante teriam que ser considerados para se aplicar corretamente a incidência tributária, seja do ICMS, seja do ISSQN e não o fato, por si só, da atividade constar na LC nº 116/03.

Nesse diapasão, a Impugnante pode ser considerada contribuinte tanto do ICMS quanto do ISSQN, dependendo dos elementos que envolvem a operação, em especial a situação do encomendante do serviço ser ou não o usuário final do pneu, o que caracterizaria a existência ou não de um novo ciclo de circulação do pneu recondicionado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A questão nevrálgica a ser solucionada perpassa especificamente a análise e contextualização da situação fática. Há, portanto, uma questão a ser verificada, qual seja, se o encomendante ao remeter os pneus para reforma o faz com o objetivo único de reutilizá-los.

De fato, nas situações consideradas, a remessa e o retorno do pneu ocorrem com a suspensão da exigência do ICMS, nos termos dos arts. 18 e 19, ambos do RICMS/02. Examine-se:

Art. 18 - Ocorre a suspensão no caso em que a incidência do imposto fica condicionada a evento futuro.

...

Art. 19. A incidência do imposto fica suspensa nas hipóteses:

I - previstas no Anexo III;

### ANEXO III - DA SUSPENSÃO - (a que se refere o artigo 19 deste Regulamento)

ITEM	HIPÓTESES/CONDIÇÕES	
1	Saída de mercadoria ou bem, destinados a conserto, reparo ou industrialização, total ou parcial, ressalvadas as operações, para fora do Estado, de remessa ou retorno de sucata e de produto primário de origem animal, vegetal ou mineral, casos em que a suspensão da incidência do imposto fica condicionada aos termos fixados em protocolo celebrado entre este Estado e outra unidade da Federação, observado o disposto nas <u>notas 2 a 4</u> ao final deste anexo.	31/12/203 2

(...)

No entanto, diferentemente do alegado, a fundamentação apontada pelo Fisco para a imputação fiscal é a de que teria ocorrido a industrialização na modalidade de recondicionamento que é executada pela Impugnante por encomenda de terceiros e não a alegada circulação do pneu.

A industrialização praticada pela Impugnante é a que possibilita a reinserção do pneu antes inservível em novo ciclo de circulação econômica no caso, o que sem sombra de dúvida está sujeita ao ICMS e não ao ISS.

Portanto, as atividades exercidas pela Impugnante sobre os pneus podem perfeitamente fazer parte de etapa de circulação, por serem encomendas de consumidores finais, fugindo ao seu alcance as hipóteses e possibilidades de posterior comercialização por parte de seus clientes.

O fato da atividade exercida pela Impugnante constar na lista de serviços da Lei Complementar nº 116/03, também não se mostra suficiente para determinar, de forma absoluta, a sujeição das operações ao recolhimento do ISSQN.

Deve ser considerada na definição do fato imponible, a figura e respectivos atributos do encomendante, e da contratação em si, para se aferir a destinação do pneu recondicionado, se para uso próprio ou para integrar uma cadeia de circulação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O serviço de recauchutagem constante na lista de serviços da LC nº 116/03 enquadra-se também no conceito de industrialização por encomenda de terceiros, definido tanto pela legislação do IPI, quanto na legislação estadual do ICMS. Veja-se:

### Quanto ao IPI:

Decreto nº 7.212, DE 15 de junho de 2010.

(...)

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como:

...

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento). (Grifou-se).

Art. 5º Não se considera industrialização:

...

XI - o conserto, a restauração e o recondicionamento de produtos usados, nos casos em que se destinem ao uso da própria empresa executora ou quando essas operações sejam executadas por encomenda de terceiros não estabelecidos com o comércio de tais produtos, bem como o preparo, pelo consertador, restaurador ou recondicionador, de partes ou peças empregadas exclusiva e especificamente naquelas operações.

(Grifou-se).

### Quanto ao ICMS:

Decreto nº 43080 DE 13/12/02

Art. 222. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

(...)

II - industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo, observado o disposto nos §§ 1º, 3º e 6º, tais como:

(...)

e) a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento);

(Grifou-se).

Com base nos dispositivos retrotranscritos, verifica-se sem sombra de dúvidas, que a atividade exercida pela Impugnante nas carcaças remetidas pelos encomendantes não usuários finais dos pneus é atividade típica de industrialização para terceiros por encomenda, sujeitas portanto ao ICMS ora exigido.

Desta feita, os atributos que envolvem o encomendante do serviço se tornam importantes para a definição da incidência tributária, seja do ICMS ou do ISSQN, porque ditarão ser o referido encomendante o usuário final ou não, do pneu enviado para o recondicionamento.

Também não assiste razão à Impugnante ao alegar que foge ao seu alcance as hipóteses e possibilidades de posterior comercialização por parte de seus clientes.

A Impugnante tem relação direta com o fato objeto da exigência fiscal, pois é ela que efetua a coleta e posteriormente devolve o pneu recondicionado na maioria das operações, conforme comprovam as notas fiscais eletrônicas emitidas, o que pode ser visto na pequena amostragem de fls. 102/121.

Ademais, consta no art. 16, inciso X da Lei nº 6.763/75, obrigação que determina a exigência da exibição da ficha de inscrição nas operações que o contribuinte realizar. Nesta “ficha de inscrição” consta a atividade exercida pelo encomendante.

Atualmente, as Fazendas Públicas disponibilizam os dados básicos dos seus cadastros de contribuintes para consulta via Internet, o que, sem dúvida alguma, possibilita à Impugnante o amplo conhecimento da atividade exercida por seus clientes.

Portanto, as operações objeto da imputação fiscal não foram destinadas a consumidores finais, diferentemente do alegado pela Impugnante.

Os pneus recondicionados nesta exigência fiscal são objeto de uma nova cadeia de circulação, iniciada pela industrialização realizada pela Impugnante, a qual claramente configura a tributação pelo ICMS e não pelo ISSQN.

Os aspectos subjetivos voltados ao volume e habitualidade das operações se mostram imprescindíveis a configurar a existência de uma cadeia de circulação, por inexistir previsão legal destinada à limitação de pneus reformados em determinado período.

Os aspectos de volume e habitualidade são objetivos e encontram-se disciplinados no art. 55 do RICMS/02, que os definem com muita clareza:

RICMS/02

Art. 55. Contribuinte do imposto é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço descrita como fato gerador do imposto.

§ 1º A condição de contribuinte independe de estar a pessoa constituída ou registrada, bastando que pratique com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial a operação ou a prestação referidas no caput deste artigo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º Entende-se por habitualidade, para fins de tributação, a prática de operações que importem em circulação de mercadorias ou de prestações de serviços de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, a qual, pela sua repetição, induz à presunção de que tal prática constitui atividade própria de contribuinte regular.

(Grifou-se).

Basta uma simples verificação do Anexo deste Auto de Infração para constatar que se encontram acentuadamente presentes os requisitos de habitualidade – constância e de volume – número de operações, suficientes para caracterizar o intuito comercial, possibilitado a partir do recondicionamento/industrialização efetuada pela Impugnante.

Vale destacar que além do volume e habitualidade de operações claramente demonstrados, em várias situações restou comprovado que os clientes da Impugnante não possuem veículos que utilizam os pneus enviados para recondicionamento.

Deve-se observar ainda que considerando o fato de que a Impugnante exerce atividade em um mesmo estabelecimento que pode resultar em fato gerador tanto do ISSQN quanto do ICMS, os insumos utilizados na atividade são comuns às duas situações tributárias, sendo que os alegados créditos seriam passíveis de aproveitamento somente nas operações atinentes ao ICMS.

No tocante a análise das provas produzidas nos autos, registra-se que às fls. 236 a Impugnante cita como exemplos as empresas Irmãos Silva S/A e Pneus Araxá Ltda, alegando que elas também realizariam o serviço de reforma de pneus e que por motivos diversos, terceirizaram a prestação de serviços para a Impugnante que efetua o mesmo sob a tributação do ISSQN. Traz como exemplos as Notas Fiscais de serviços nº 059896 e 62003.

Ocorre que, conforme avaliação realizada pelo Fisco, a Nota Fiscal (NF) de serviço nº 059896 (situação citada pela Impugnante como parâmetro de sua atuação), foi objeto de exclusão da exigência fiscal conforme fls. 360/396, uma vez que a Impugnante demonstrou de forma cabal que os pneus usados remetidos foram de fato utilizados pelo usuário final (cliente) da encomendante da industrialização.

Contudo, a situação ali delineada não pode ser considerada como regra.

Ora, considerando que duas empresas citadas como clientes da Impugnante possuem a atividade econômica de comércio varejista de pneus (Pneus Araxá Ltda e Irmãos Silva S.A), o que importa em conclusão inafastável de que a reforma praticada se enquadraria na situação de industrialização por encomenda.

Cumprido esclarecer, que é possível, contudo, excepcionalmente, que tal situação espelhe uma terceirização de serviços. Vale aqui reiterar que em sendo a cliente empresa mercantil que exerce a atividade de comércio de pneus, a tônica considerada e presumível seria a de uma industrialização por encomenda.

Não há como desconsiderar o fato de que as clientes da Impugnante exercem a atividade de mercancia de pneus.

Ademais, diferentemente do alegado, a Impugnante realiza o recondicionamento de pneus para outros encomendantes que não praticam a atividade de reforma e nem de comércio de pneus tais como transporte, mineração, prefeituras, usinas de álcool/açúcar, etc.

Essas categorias compõem a maioria das suas operações e são de fato tributadas pelo ISSQN, nem integraram a exigência fiscal.

Prosseguindo com a avaliação das provas colacionadas, conforme aduzido pela Fiscalização, às fls. 440 a Impugnante citou duas declarações dos clientes Fábio Pneus Ltda e DM Pneus Ltda de que a industrialização teria sido realizada em pneus de veículos de suas próprias frotas.

Analisando o conteúdo destas declarações juntadas às fls. 454 e 455, tem-se o seguinte:

- as operações da Impugnante com a empresa Fábio Pneus compreendem o período de 15/03/17 a 03/11/17, conforme fls. 161;
- um dos veículos não consta como de propriedade da referida empresa, conforme o registro do Detran/MG;
- outros 5 (cinco) dos 7 (sete) veículos listados na declaração foram vendidos em data anterior ou no intervalo das referidas operações, conforme registros do Detran anexados à manifestação da Fiscalização (fls. 563/564), desconstituindo, portanto, os fatos narrados e descritos na referida declaração.

Pertinente destacar que a Autuada anexa documentos onde pretende infirmar a conclusão do Fisco especificamente em relação à sua cliente, a empresa Recaulem Recapagem e Pneus Ltda, sediada na Bahia (fls. 456/459).

A empresa Recaulem Recapagem e Pneus Ltda enviou pneus para a Impugnante no dia 24/08/16, os quais retornaram reconicionados no dia 26/08/16. Em seguida, teria a Recaulem Recapagem e Pneus Ltda os remetido à empresa Sérios Agropecuária, também da Bahia, no dia 16/08/16. Por óbvio que a mercadoria não poderia ter sido remetida pela empresa Recaulem Recapagem e Pneus Ltda antes mesmo de ter sido por ela recebida.

Situação semelhante ocorre na análise das operações relacionadas às fls. 480/483 com a mesma empresa Recaulem Recapagem e Pneus Ltda.

Ademais, 2 (dois) pneus teriam sido remetidos para a Impugnante no dia 18/11/14, devolvidos pós-recondicionamento em 26/11/14 e entregues pela Recaulem Recapagem e Pneus Ltda a Márcio da Cunha e outros em 18/11/14. Novamente desafiando a lógica e cronologia dos fatos.

Registra-se, por oportuno, que novamente ocorre situação em que pneus teriam sido coletados pela própria Impugnante em 19/12/16, devolvidos por esta reconicionados em 19/12/16 e entregues por sua cliente a Mamoru Rodolfo Hojo em 16/12/16 (fls. 498/501).

É situação óbvia e cristalina que a Impugnante não se desincumbiu de seu múnus em comprovar a regularidade das operações, nem tampouco em desconstituir o

que denomina presunção fiscal, mas de fato, reforça os argumentos aduzidos pelo Fisco, deixando claro a utilização de manobras e subterfúgios para suprimir suas obrigações tributárias.

Induidoso ainda, que a própria Impugnante desempenha papel importante e essencial na arquitetura das operações suscitadas.

A despeito de tais conclusões, a Câmara de Julgamento, ciosa de sua incumbência e em busca da verdade real, determina à Fiscalização que realize nova avaliação de forma completa dos documentos anexados pela Impugnante, oportunidade em que são deduzidas das exigências as situações em que teria restado comprovada a mera prestação ou terceirização dos serviços.

Lado outro, remanescem integras as exigências relacionadas àquelas operações em que a Impugnante não teve sucesso.

Novamente, destaque-se que várias são as situações em que há indícios e comprovação de fraudes ou irregularidades a infirmar os argumentos da defesa.

Trata-se, na verdade, de aplicação da regra interpretativa de que “o ordinário se presume e o extraordinário é que se prova”, norma de caráter geral inerente aos parâmetros liquidatários, por questão de justiça e razoabilidade.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO §

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos das reformulações do crédito tributário efetuadas pela Fiscalização às fls. 360/396 e 573/591. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Cristiano Cury Dib e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Hélio Victor Mendes Guimarães (Revisor), Ivana Maria de Almeida e Gislana da Silva Carlos.

**Sala das Sessões, 02 de junho de 2021.**

**Carlos Alberto Moreira Alves  
Presidente / Relator**