

PROCESSO - A.I. Nº 206825.0010/01-1  
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECORRIDO - LANMOVIL AMARA CELULAR DA BAHIA LTDA.  
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1ª JJF nº 0207-01/02  
ORIGEM - INFAS BONOCÔ (INFAS BROTAS)  
INTERNET - 08/10/02

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0367-11/02**

**EMENTA: ICMS.** 1. ARBITRAMENTO. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. Para se efetuar o arbitramento da base de cálculo, o procedimento deve embasar-se na efetiva ocorrência de hipótese prevista na legislação. Inexistência de elementos que justifiquem o arbitramento. Procedimento Nulo. Mantida a Decisão deste item. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. Restabelecida a exigência relativa aos artigos “cartões telefônicos de recarga” tendo em vista que, em se tratando de omissão de entradas, não se pode afirmar que a fase de tributação de tais produtos se encontrava encerrada na medida em que não se comprovou a origem das mercadorias. Apesar da responsabilidade pelo pagamento antecipado do imposto, nas operações com cartões de recarga, ser da competência das empresas de telecomunicações estaduais e demais operadoras de serviços públicos de telecomunicações, no caso em lide, além de não restar comprovada a ocorrência dos pagamentos por antecipação dos produtos que resultaram a autuação, a exigência fiscal está amparada na presunção legal de ocorrência de saídas anteriores de mercadorias tributáveis também não registradas pelo sujeito passivo. Mantida, integralmente, a exigência fiscal em relação a este item. Infração subsistente. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Refere-se a Recurso de Ofício oriundo da 1ª Junta de Julgamento Fiscal que, em Decisão unânime, mediante o Acórdão nº 0207-01/02, julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração em referência.

Originalmente a exigência fiscal reclamava pagamento do imposto no valor de R\$491.978,41, em razão de:

- 1) Deixou de recolher ICMS, apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude da falta de apresentação ao fisco de documentação fiscal e contábil, exercício de 2000, no valor de R\$260.981,14;
- 2) Falta de recolhimento do imposto pela presunção de omissão de saída de mercadorias tributadas, anteriormente efetuadas, sem a emissão de documentos fiscais e consequentemente

sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de contabilização de entradas de mercadorias em valor superior ao das saídas efetivas omitidas, caracterizando a existência de saídas não contabilizadas empregadas no pagamento das citadas entradas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, por espécie de mercadorias em exercício aberto, levando-se em conta para o cálculo do imposto o valor das entradas, período de 01/01/01 a 21/05/01, valor de R\$230.997,27.

A Sra. Relatora da 1<sup>a</sup> JJF fez a seguinte observação concernente aos documentos anexados aos autos para embasar a ação fiscal: “Constam dos autos os seguintes documentos em cópia xerográfica:

- 1) Termo de Intimação recebida em 07/05/01, onde é solicitado livros e documentos fiscais, tendo como período intimado para fiscalização, o seguinte: “a partir de dezembro 1995, exclusive períodos homologados”(fl. 6);
- 2) Intimação, via correio eletrônico, datado de 15/05/2001 (fl. 7);
- 3) Termos de Arrecadação de livros e documentos, recebidos pelo autuante em 17/05/01 - às 16:00hs e, 21/05/01, às 09:30 e 11:30hs, (fls. 8 a 10);
- 4) Declaração estoque em aberto (fl. 11);
- 5) telegrama fonado, datado de 07/06/01, comunicando diferença apurada nos estoques e solicitando, no prazo de 24 horas a presença de preposto para conferencia (fl. 12);
- 6) Cópia de folhas do livro registro de Apuração (fls. 13 a 21);
- 7) Cópias de DMA dos meses de setembro/2000 a dezembro/2000;
- 8) Extrato emitido pelo SIDAT/SEFAZ de arrecadação do autuado (fl 36);
- 9) folha do livro Registro de Inventário (fls. 27 a 31);
- 10) folhas do livro RUDFTO (fls. 32 a 39)”.

O relatório elaborado pela Sra. Relatora da 1<sup>a</sup> JJF assim se apresenta:

*I – Quanto as razões de defesa:* “O autuado, às fls. 43 a 54, através de seu representante legalmente constituído, apresenta defesa alegando que em 07/05/01 foi iniciada Auditoria Fiscal - Operação Estoque aberto e tal fiscalização foi concluída em 25/06/01, para o período de 11/1999 a 21/05/01, com a lavratura do presente Auto de Infração.

Diz que durante a fiscalização foi solicitada ao impugnante a apresentação de documentos fiscais e contábeis, que foram apresentados apenas parcialmente e que diante disso, a fiscalização julgou não haver possibilidade de se verificar a real base de cálculo das transações mercantis realizadas no exercício de 2000, já que no exercício de 1999 não apresentou crédito tributário, conforme concluiu o Termo de Ocorrências da Fiscalização.

Também para o período de 01/01 a 21/05/01, foi efetuado levantamento quantitativo de estoque em aberto.

Diz que no art. 4º, do RICMS/97 tem por definição por comunicação “o ato ou efeito de gerar, emitir, transmitir, repetir, ampliar e receber mensagens acerca de determinado ato ou fato mediante métodos ou processos convencionados, quer através da linguagem falada ou escrita, quer

através de outros sinais, sons, figuras, imagens, signos ou símbolos, quer através de aparelhamento técnico sonoro ou visual, a exemplo dos serviços de telefonia, telex, telegrama, fax, radiodifusão sonora ou de imagens e televisão por assinatura, quando de caráter oneroso, isto é, sempre que a prestação consistir, por parte do prestador, numa obrigação de fazer, e, por parte do usuário, numa obrigação de dar”.

Transcreve o §2º, do art. 4º, do RICMS/97. Diz que a Telebahia, empresa prestadora de serviços de telecomunicações na Bahia, utiliza cartões de recarga de créditos para prestação de serviços de comunicação através de celulares e que o consumidor para se utilizar desse serviço adquire os cartões de recarga através de lojas de varejo, no entanto a prestadora dos serviços recolhe aos cofres públicos o tributo devido antecipadamente. Assim, por analogia ao que ocorrem com as antigas fichas telefônicas, os cartões apenas podem ser considerados como mercadorias; artefato de plástico, até o momento em que são adquiridos pela empresa de telefonia, para que esta possa prestar o serviço de telecomunicações. E que a partir desse momento, os cartões são considerados apenas meio para que seja fornecido o serviço, não mais mercadoria.

Esclarece que a impugnante adquire cartões de recarga de créditos para aparelho celular da Telebahia, com desconto incidente sobre o valor tarifário e esse valor é o valor da venda ao consumidor, ou seja, o cartão é vendido ao consumidor pelo preço tarifário, base de cálculo do tributo devido a título de ICMS e recolhido antecipadamente pela Telebahia. Assim, diz não caber ao impugnante o recolhimento de ICMS sobre o valor tarifário dos cartões, ou preço de venda ao consumidor final.

Cita o art. 113, §1º e 2º, do CTN que trata de obrigação tributária principal e acessória e o art. 121 do CTN que define o que seja sujeito passivo da obrigação tributária principal. Assim, afirma que o impugnante não se fixa nem na definição de sujeito passivo como contribuinte, nem como responsável. Que o impugnante deixou apenas de cumprir uma obrigação acessória, quando não apresentou todos os documentos ao Fisco, no prazo definido. No entanto, tal fato ocorreu em razão de estar atravessando dificuldades administrativas, já que está em fase de mudança para São Paulo e não dispunha de pessoal necessário para a apuração dos documentos solicitados. Entretanto, a autuação imposta não se trata de não cumprimento de obrigação acessória, e sim, de obrigação principal.

Da infração 1 – que o art. 146, §1º, do RICMS/97, permite ao Fisco proceder ao arbitramento quando não forem apresentados os documentos solicitados. Já o art. 937, I, do citado regulamento dispõe que poderá fazer o arbitramento quanto o contribuinte incorrer na prática de sonegação do imposto e não for possível apurar o montante real . Que a motivação para a adoção do arbitramento referente ao exercício de 2000, foi a falta de apresentação das notas fiscais de entradas, relativas aos meses de janeiro, fevereiro e abril e das notas fiscais de saídas dos meses de janeiro a junho e agosto. Também a fiscalização justificou a ausência da contabilidade sem especificação do período e de irregularidades na escrituração dos livros de Registro de Inventário, Entrada, Saída e Apuração, a partir do mês de setembro/2000.

Diz que tais ocorrências não são suficientes para justificar a opção pelo arbitramento, por não impedir, de forma definitiva, a utilização dos meios convencionais de apuração. Além do que o próprio autuante demonstra que teve acesso aos demais livros e documentos da empresa, os quais, inclusive, foram extraídos os dados necessários para efetivação do arbitramento.

Argumenta que mesmo comprovada parcialmente a ausência de documentos, teria que ser observado o disposto no art. 938, § 5º, do RICMS/97 que limita o arbitramento às operações, prestações ou períodos em que tiver ocorrido o fato que o motivou. Assim, somente deve-se atribuir ocorrências aos meses de janeiro, fevereiro e abril/00, em relação aos quais faltaria as

notas de entradas e saídas. Nos demais períodos, configuram-se ocorrências isoladas, inócuas para sustentar o arbitramento.

Cita a Resolução nº 3433/98 da 2<sup>a</sup> Câmara que manteve a Decisão de Nulidade de Auto de Infração, em face da inaplicabilidade de arbitramento. Mesmo ausentes notas fiscais de vendas, os documentos apresentados permitiam a fiscalização pelos meios convencionais. Também, nesta mesma linha de raciocínio diz que a Câmara Superior através do Acórdão CS nº 0460/01, manteve a nulidade da adoção do arbitramento da base de cálculo.

Também argumenta que as notas fiscais de entradas de mercadorias e o livro Registro de Entrada comprovam que a maior parte das “mercadorias” do impugnante refere-se a cartões de recarga para celular, que não tem incidência de ICMS, pois os mesmos são apenas meios para prestação de serviços de telecomunicações prestados pela Telebahia. Assim, se o arbitramento coubesse, deveria ser limitado, além dos períodos pertinentes às ocorrências conjuntas, ao percentual de operações tributadas praticadas pelo autuado. Desta forma, o arbitramento atinge base de cálculo ilegal e operações já tributadas pelo imposto.

Da infração 2 – alega que o Fisco constatou que a maior parte do valor encontrado considerado como mercadoria tributável foram os cartões de recarga, códigos AA, AB e AC. As notas fiscais de entradas de mercadorias e livros Registro de Entrada, também comprovam que o maior volume de mercadorias é desses cartões.

Que a soma dos valores utilizados como base de cálculo do tributo, para esses cartões é de R\$1.319.367,80. E o valor total levantado foi de R\$1.358.807,49. Assim, apenas o valor obtido com os cartões representa quase o total da base de cálculo encontrada.

Cita o § 4º, do art. 1º, do RICMS/97 que define mercadoria para fins do imposto e diz que cartões de recarga de celular pré-pago (Códigos AA, AB e AC) não são considerados mercadorias, e portanto sua circulação não se insere na determinação legal de incidência do imposto.

Reafirma que os cartões de recarga são mercadorias apenas no momento em que são fabricados, até o momento em que são vendidos para as empresas de telecomunicações. A partir daí, serão apenas meio físico para a realização da prestação de serviço de telecomunicação.

Que mais uma vez apenas em apego à discussão, não seria devido imposto, pois a causa encontra-se adstrita a omissão de registro de entradas, ocorrência autônoma que possui punição correlata na lei.

Conclui pela total insubsistência do Auto de Infração e requer que o mesmo seja totalmente cancelado e anexa ao processo cópias de folhas do livro Registro de Entradas e de notas fiscais emitidas pela Telebahia Celular., às fls. 79 a 275”.

*II – Da informação fiscal prestada pelo autuante:* “O autuante, às fls. 278 a 285, informa que a peça de defesa configura-se em um inquestionável documento de confissão de inadimplemento das obrigações tributárias, não restando dúvida que o autuado não apresentou os livros e documentos solicitados, como também houve registro de omissão em decorrência do levantamento quantitativo do período de 01/01 a 21/05/01.

No tocante ao arbitramento da base de cálculo, exercício 2000, informa que segundo o próprio autuado os documentos foram apresentados parcialmente. Então pergunta: de que modo poderia se determinar com precisão os reais valores das transações mercantis realizadas pelo contribuinte? Que o autuado acreditando ter encontrado desvio em determinada atividade de auditoria, deveria não só aponta-la, mas mostrar o padrão de deveria ser seguido, e como ser seguido.

Transcreve trecho de comentário sobre obrigação tributária, de Antonio da Silva Cabral, em processo administrativo fiscal – editora Saraiva, ed. 1993, pág. 176 e referindo-se a obrigação tributária acessória, cita trecho de comentário de Paulo de Barros Carvalho, em curso de direito tributário, ed. Saraiva, 4<sup>a</sup> edição, pág. 194.

Informa que para o contribuinte bastava o que foi apresentado para se concluir as atividades de fiscalização. No entanto, a exemplo da não escrituração do livro Registro de Inventário, tal livro não escriturado torna-se impraticável a determinação com precisão de que as entradas e saídas se deram nos montantes declarados nos outros livros.

Diz que a empresa, entre outras atividades, tem como objeto social a comercialização e distribuição de produtos de comunicação sem fio, importação e exportação de bens e serviços referente ao ramo de telefonia sem fio, prestação de toda a classe de serviços relacionados com a telefonia celular, fabricação, reparo e armazenamento de terminais, equipamentos e até a guarda, expedição e armazenamento de mercadorias em geral, próprias e de terceiros.

Informa que o arbitramento da base de cálculo definido em lei está disposto no art. 937, caput e incisos do RICMS/97 e que não cabe ao sujeito passivo o direito de escolher quando deve ou não apresentar livros e documentos à fiscalização. Diz que o contribuinte poderá, durante o procedimento fiscal, provar que os livros foram apresentados na época devida. Caso isso não ocorra, o fato gerador da obrigação está comprovado não cabendo a quem quer que seja, por livre e espontânea vontade, desconstituir-lo.

Diz que se o sujeito passivo não apresenta os livros e documentos ao autuante, no prazo legal, ou os apresenta irregularmente escriturados, se tal fato impossibilita o levantamento real da base de cálculo, configura-se desde já o fato gerador para a cobrança do tributo pelo processo do arbitramento, não podendo tal condição ser ignorada.

Que as Decisões apresentadas pelo autuado não guardam correlação com o que ora se discute, pois a ementa transcrita da Resolução nº 3433/98, declara nulo o procedimento sob a justificativa de que os documentos apresentados permitiam a fiscalização pelos meios convencionais. Que as mesmas argumentações são pertinentes ao Acórdão CS nº 0460/01.

Diz que em relação a cobrança do tributo pela alíquota de 17%, entendeu que estando a empresa trabalhando com varias classificações de mercadorias, a alíquota escolhida foi a de menor carga. No entanto, deixa a cargo dos julgadores determinar ou não pela correção dos valores, não sendo tal fato motivo para nulidade ou cancelamento da autuação, com base no § 1º, do art. 18, do RPAF/BA.

Quanto ao segundo item da autuação, diz que neste caso deve ser observado o disposto no §3º,inciso IV, do art. 2º, do RICMS/BA. Argumenta que até mesmo as notas fiscais de saídas do contribuinte estão com a sua legitimidade na dependência de maiores análises. Que a omissão apontada foi de entradas das mercadorias e que o autuante não tem condições ou obrigatoriedade de determinar as origens das mercadorias. O que está patente é o fato de tais cartões telefônicos terem sido encontrados estocados na empresa e a mesma não ter apresentado as notas fiscais de compras.

Conclui dizendo que não foi apresentada nenhuma matéria que justificasse a pretensão de improcedência ou nulidade do Auto de Infração e opina pela manutenção do mesmo”.

*III – Da juntada de novo documento e respectivas manifestações:* “O autuado encaminha ao CONSEF, petição solicitando que fosse juntado ao processo, o Acórdão CJF nº 0800/99 em anexo,

para consubstanciar as teses defensivas, no sentido de provar que o ICMS sobre a comercialização de cartões telefônicos é recolhido pelas empresas de telecomunicações.

Esta junta de Julgamento remete o processo a INFRAZ Brotas, reabrindo o prazo de defesa do contribuinte, para que este se manifeste em relação ao segundo item da autuação, no que diz respeito as diferenças relativas ao aparelhos telefônicos (excluídos do levantamento os cartões de recarga).

Consta nos autos que o contribuinte foi cientificado através dos Correios “via AR”, no entanto, não se observa que o mesmo tenha se manifestado.

O autuante se manifesta às fls. 301 a 303, argumentando que o Acórdão CJF nº 0800/99 se refere a circulação de mercadorias desacompanhadas de nota fiscal e, que no levantamento foi apurado que o sujeito passivo não possuía as notas fiscais de entradas de mercadorias. Assim, ao seu ver, o adquirente assume a responsabilidade, transcrevendo o art. 39, V, do RICMS/97”.

*IV – Do voto proferido pela Sra. Relatora da 1ª JJF:* “Preliminamente, o autuado, requer a nulidade do Auto de Infração, sob a alegação de que:

- 1) o arbitramento de base de cálculo foi consubstanciado pela falta de apresentação parcial dos documentos fiscais e que tal situação não inviabilizou que o autuante procedesse a fiscalização através de roteiros convencionais;
- 2) também que foi incluído no arbitramento “cartões de recarga” que não é considerado mercadoria para o autuado;
- 3) que o arbitramento atinge base de calculo ilegal e operações já tributadas pelo imposto.

No que concerne o primeiro item da autuação, pelas razões a seguir expostas, acolho o pedido de nulidade, conforme abaixo:

- 1) o contribuinte foi intimado em 07/05/01, conforme Termo de Intimação anexado à fl. 6 dos autos, onde o autuante solicitou livros e documentos fiscais, tendo como período intimado para fiscalização, o seguinte: “a partir de dezembro 1995, exclusive períodos homologados. Posteriormente, em 15/05/01, junta aos autos uma cópia xerográfica de uma Intimação, que foi apresentada ao autuado, via correio eletrônico, onde consta que a empresa teria um prazo de 24 horas para apresentar todos os livros e documentos fiscais e contábeis, indicando o telefone para contato. Vale observar que esta modalidade de Intimação não está prevista em lei, assim, não pode ser considerada como tal.
- 2) Também, foi juntado pelo próprio autuante, cópias xerográficas de Termos de Arrecadação de livros e documentos, recebidos em 17/05/01 - às 16:00hs e, 21/05/01, às 09:30 e 11:30hs, (fls. 8 a 10, não tendo o autuante discriminado o período ou períodos a que se referiam os documentos por ele recebidos. Ademais, ao receber a primeira remessa dos livros e documentos fiscais para exame fez constar apenas que o contribuinte continuava intimado a apresentar, no prazo de 24 horas, livros contábeis, notas fiscais de saídas e de entradas, DMAs de 1999 e 2000 e contrato social. O contribuinte autuado, novamente apresenta novos documentos fiscais, as DMAs solicitadas e cópia do contrato social, às 9:30hs do dia 21/05/01 e, às 11:30hs do mesmo dia apresenta 13 (treze) pastas de notas fiscais (entrada e saída) onde se observa no rodapé do Termo de Arrecadação informação do autuante de que os documentos foram recebidos sem conferencia individual por nota.

- 3) Assim, não vislumbro nos autos outra Intimação dirigida ao autuado esclarecendo qual ou quais os documentos faltantes, nem tampouco a negativa do contribuinte em apresentar os livros e documentos para exame por parte da autoridade fiscal.
- 4) Quanto aos valores que ensejaram os cálculos do imposto exigido, se porventura ficasse comprovado os motivos ensejadores do arbitramento da base de cálculo, seria necessária a realização de diligencia para exclusão dos produtos indevidamente incluídos no levantamento, a exemplo dos “cartões de recarga”, haja vista que tais produtos em decisões anteriores este CONSEF já tem se posicionado interpretando a legislação de que para o contribuinte autuado o cartão de recarga não é mercadoria, e sim, a materialização do serviço de comunicação, que a Lei considera já prestado e com fase de tributação encerrada como preceitua os §§ 1º e 2º, do art. 4º, do RICMS/97, senão vejamos:

*§1º. entende-se por comunicação, para os efeitos deste regulamento, o ato ou efeito de gerar, emitir, transmitir, retransmitir, repetir, ampliar e receber mensagens acerca de determinado ato ou fato mediante métodos ou processos convencionados, quer através da linguagem falada ou escrita, quer através de outros sinais, sons, figuras, imagens, signos ou símbolos, quer através de aparelhamento técnico sonoro ou visual, a exemplo dos serviços da telefonia, telex, telegráfica, fax, radiofusão sonora ou de imagens e televisão por assinatura, quando de caráter oneroso, isto é, sempre que a prestação consistir, por parte do prestador, numa obrigação de fazer, e, por parte do usuário do serviço, uma obrigação de dar.*

*§2º. sendo o serviço de comunicação prestado mediante ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador no momento do fornecimento dos instrumentos necessários à sua prestação.*

- 5) Também o art. 49, do RICMS/97 define como local da prestação do serviço de comunicação para efeito de cobrança do ICMS e da definição do estabelecimento responsável, que é o da concessionária ou permissionária, fornecedora de ficha, cartão ou assemelhados (art. 49, inc. II). Ressalte-se que tais disposições permanecem tanto na Lei Complementar 87/96 (art. 11, III, "b") como Lei Ordinária nº 7014/96 (art. 4º, inc. III, "b").
- 6) No entanto como considero Nula a autuação por não ter ficado comprovado nos autos que a falta de apresentação dos livros e documentos fiscais foi o motivo ensejador da medida extrema na adoção do arbitramento da base de cálculo, haja vista que não se vislumbrou das peças dos autos que a empresa tivesse se negado a entregar os elementos solicitados pela Fiscalização, nem consta que o autuante tivesse informado ao autuado quais os elementos ainda necessários a realização de suas atividades de fiscalização.
- 7) Outro ponto a ser observado é a obscuridade quanto ao período em que se pretendeu examinar, já que na Intimação recebida pelo contribuinte em 07/05/01, consta como período o seguinte: “a partir de dezembro de 1995, exclusive períodos homologados”. Durante o exame constatei que o autuante mesmo recebendo em parte os documentos do exercício de 1999, diz que na adoção da medida extrema do arbitramento da base de cálculo não foi apurado nenhum crédito tributário.
- 8) Também em relação a argumentação do autuante quando diz que o contribuinte só poderia provar que os livros foram apresentados durante o procedimento fiscal e, “Caso isso não ocorra, o fato gerador da obrigação está comprovado não cabendo a quem quer que seja, por livre e espontânea vontade, desconstituir-lo”. Tenho a esclarecer que os processos instruídos e julgados obedecem aos ditames previstos em lei e, o não acolhimento da forma como foi lançado o imposto, principalmente quando tal lançamento se dá mediante a

adoção do arbitramento da base de cálculo, devem ser analisados todos os fatos motivadores daquele ato, além das provas trazidas ao processo para que se faça cumprir de forma justa e coerente os ditames da lei.

Assim, com base em todo o acima exposto, concluo pela nulidade do item acima por falta de elementos motivadores para a adoção de tal medida.

No que diz respeito ao segundo item da autuação, que trata de levantamento quantitativo de estoque em exercício aberto, o aujuante identificou uma diferença de entrada de cartões de recarga por aquisição sem nota fiscal, também identificou diferença por omissão de entradas de aparelhos celulares, baterias, carregadores, cabo veicular para carro e kits – motorola (bateria, carregador e aparelho).

Vale esclarecer, no entanto, que em relação ao item “cartões de recarga” temos alguns aspectos a serem examinados, haja vista que as diferenças apontadas para a exigência do imposto foram em decorrência de entradas sem documentação fiscal, em exercício aberto, que tem tratamento tributário idêntico a de mercadorias e/ou serviços sujeitos ao regime de substituição tributária, onde a legislação define a quem cabe a exigência do imposto, mesmo por responsabilidade, senão vejamos:

- 1) São responsáveis pela emissão de documentação fiscal, na prestação de serviços de comunicação as empresas de telecomunicação e demais operadoras de serviços públicos de telecomunicação e pelo pagamento antecipado do ICMS relativo a comercialização de cartões telefônicos, encerrando a fase de tributação.
- 2) Também já em Decisão prolatada por este CONSEF, tem-se o entendimento de que o cartão telefônico não é mercadoria, tratando-se, sim, da materialização do serviço de comunicação, que a Lei considera já prestado e com fase de tributação encerrada como preceitua o §1º, do art. 4º, do RICMS/97. Além do que preceitua o art. 49, do RICMS/97 quanto ao local da prestação do serviço de comunicação para efeito de cobrança do ICMS e da definição do estabelecimento responsável, que é o da concessionária ou permissionária, fornecedora de ficha, cartão ou assemelhados (art. 49, inc. II).
- 3) No caso em exame, que diz respeito a serviços de comunicação, temos que analisar a quem cabe a exigência do imposto devido pela identificação de aquisição dos serviços de comunicação sem que ficasse comprovada a existência de documento fiscal de sua aquisição, haja vista que a legislação define como estabelecimentos responsáveis as empresas concessionárias ou permissionárias, fornecedoras de ficha, cartão ou assemelhados (art. 49, inc. II), cabendo a obrigatoriedade da emissão de nota fiscal ao remetente dos cartões, embora sem o destaque do ICMS, apenas consignando que o mesmo foi recolhido por antecipação;

Desta forma, concluo não prosperar a exigência do imposto com base nas diferenças de entradas de cartões de recarga. No entanto, como foi identificado, também diferença por omissão de entradas de aparelhos celulares, baterias, carregadores, cabo veicular para carro e kits – motorola (bateria, carregador e aparelho), novamente foi reaberto o prazo de defesa do contribuinte para que este se manifestasse nos autos em relação àquelas diferenças apontadas, não havendo qualquer pronunciamento.

Vale observar, que em relação a diferença por omissão de entrada das mercadorias acima relacionadas (exceto cartão de recarga, por ter tratamento específico, conforme já explicitado), não está se cobrando o imposto em razão das omissões de entradas, e sim, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais

entradas com Recursos de operações realizadas sem documento fiscal, e conseqüentemente, sem o recolhimento do imposto, ao teor do que estabelece o art. 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96, *in verbis*:

*Art. 4º. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*§4º. O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.*

Desta forma, concluo que deva ser exigido o imposto por presunção legal de omissão de saídas anteriores, no valor de R\$6.035,00 (valor da base de cálculo de R\$ 39.439,69).

Voto pela PROCEDENCIA EM PARTE do Auto de Infração”.

## VOTO

Após as análises pertinentes aos fatos presentes nos autos, cheguei a conclusão que passo a expor.

Naquilo que diz respeito a “infração 1”, arbitramento da base de cálculo do exercício de 2000, vejo que, realmente, não é possível manter-se o arbitramento da base de cálculo para esse exercício. A 1ª JJF analisou e fundamentou adequadamente o procedimento fiscal, o qual não aponta argumentos suficientes para implementar o aludido arbitramento.

Além dos tópicos já destacados, corretamente, no julgamento anterior, vejo que restou configurado apenas, a falta de apresentação das notas fiscais de entradas relativas aos meses de janeiro, fevereiro e abril e das notas fiscais de saídas pertinentes ao período de janeiro a junho e agosto/00. O próprio autuante reconhece que os documentos solicitados foram apresentados parcialmente, logo, o arbitramento da base de cálculo, se cabível, deveria atingir apenas os meses em que estes documentos não foram apresentados e não todo o exercício, conforme foi feito pelo autuante.

A única intimação fiscal expedida pelo autuante, fl. 6, não especifica qual o período ou períodos em que solicita os livros e documentos fiscais/contábeis. O telegrama fonado, fl. 7, remetido ao recorrido, não tem previsão legal para tal procedimento, razão pela qual deixo de considerá-lo. Apesar disto, o mesmo também não especifica quais livros/documentos está solicitando. No termo de arrecadação de documentos fiscais, fl. 8, consta uma observação de que a empresa continua intimada à apresentar livros e documentos fiscais sem , mais uma vez, identificá-los, enquanto que nos demais termos de arrecadação, fls. 9 e 10, não discrimina quais os livros e documentos apresentados (período).

O próprio cálculo do arbitramento, na sua constituição, e isto não é questão de mérito, contém equívocos insanáveis, com influência fundamental no resultado, tais como: aplicação de índice de correção monetária para o estoque inicial enquanto para os demais períodos, inclusive o mês de janeiro, assim não procedeu; considerou como “estoque final” o valor inventariado em 31/01/2001 e não o existente em 31/12/2000. Estes são erros que afetam a própria estrutura do arbitramento, enfraquecendo-o e destituindo-o de qualquer subsistência. Não existe nos autos a comprovação de que o livro Registro de Inventário não foi apresentado ou tenha deixado de ser escruturado em 31/12/00. A inclusão de produtos com fase de tributação já encerrada, conforme destacou a Sra. Relatora da 1ª JJF, é outro equívoco crucial no cálculo do arbitramento.

De forma que, tal como entendeu a 1<sup>a</sup> JJF, não estão indicados nos autos elementos que possibilitem a adoção e manutenção do arbitramento para o exercício de 2000, razão pela qual entendo que deve permanecer inalterada a Decisão Recorrida em relação ao presente item.

Quanto a infração 2, posso entender divergente do adotado pela 1<sup>a</sup> JJF. Concluíram os ilustres componentes dessa colenda Junta de Julgamento que deveriam ser excluídos do levantamento quantitativo os itens pertinentes a cartões telefônicos de recarga (15, 25 e 30 créditos), ao entendimento de que a responsabilidade pelo pagamento do imposto, por antecipação, é das empresas prestadoras de serviços de telecomunicações, e, desta maneira, a fase de tributação já se encontra encerrada.

Ora, o que se apurou foi omissão de entradas pertinentes a compras não registradas desses cartões de recarga, situação esta em que, a própria legislação mencionada no Voto proferido pela Sra. Relatora da 1<sup>a</sup> JJF, autoriza a exigência do imposto por considerar ocorrido o fato gerador do imposto por presunção de omissão de saídas de mercadorias tributadas ocorridas anteriormente e também não registradas pelo contribuinte do imposto.

Na situação em foco, onde se apurou omissão de entradas, não há como prevalecer a tese de que a fase de tributação está encerrada na medida em que a origem dos produtos não foi comprovada, apurou-se, somente, a entrada dos cartões sem que existisse os documentos fiscais que lhes dessem a devida cobertura. Desta maneira, não há como se considerar encerrada a fase de tributação já que: não se está exigindo imposto pelas saídas destes cartões no estabelecimento autuado; não se comprovou a origem, consequentemente não se pode afirmar que o imposto já foi pago por antecipação e, finalmente, a exigência recai sobre presunção de omissão de saídas anteriores de mercadorias tributáveis, presunção esta não elidida pelo recorrido.

Considerando que, repito, o recorrido não elidiu a presunção legal das omissões de entradas detectadas e demonstradas pelo autuante e nem contestou os números apurados pelo mesmo, entendo que, neste caso, deve prevalecer a exigência fiscal na sua integralidade.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do presente Recurso de Ofício para que seja restabelecida a exigência fiscal relativa a infração 2, na forma apurada pelo autuante, no valor de R\$230.997,27.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício apresentado para alterar a Decisão Recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206825.0010/01-1, lavrado contra **LANMOVIL AMARA CELULAR DA BAHIA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$230.997,27**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e demais acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de setembro de 2002.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS – PRESIDENTE

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – RELATOR

ADRIANA LOPES VIANNA DIAS DE ANDRADE - REPR. DA PROFAZ