

**A. I. N °** - 279696.0009/05-1  
**AUTUADO** - SERVIÇO AUTÔNOMO DE ÁGUA E ESGOTO  
**AUTUANTE** - ANGERSON MENEZES FREIRE  
**ORIGEM** - INFAZ VALENÇA  
**INTERNET** - 20.04.2006

## **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0121-01/06**

**EMENTA:** ICMS. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO REGISTRO DE SAÍDAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Infração caracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 14/12/2005, atribui ao sujeito passivo a falta de recolhimento, no prazo regulamentar, do ICMS referente a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de janeiro a dezembro de 2000 e de 2001, sendo exigido imposto no valor de R\$ 18.366,37, acrescido da multa de 70%. Consta que não foram registradas as operações de saída (vendas) de água, tendo deixado de apurar e recolher o imposto relativo às saídas de água em volume superior a 30 m<sup>3</sup> (trinta metros cúbicos), conforme art. 25 do RICMS/97 e que o levantamento do débito foi realizado a partir dos histogramas de consumo, apresentados pelo contribuinte (fls. 09 a 60), para o período de janeiro de 2000 a dezembro de 2001, conforme Demonstrativos de Débito do exercício 2000 (fls. 61 a 72) e do exercício de 2001 (fls. 73 a 84).

O autuado, através de advogados legalmente constituídos, apresentou defesa às folhas 88 a 109, argüindo, a princípio, que a Câmara Municipal de Gandu em 24/01/1963 criou a Lei 208 que autorizou o Poder Executivo a instituir o Serviço Autônomo de Água e Esgoto (SAAE), como entidade autárquica municipal, com as seguintes funções: estudar, projetar e executar as obras relativas à construção, ampliação ou remodelação dos sistemas públicos de abastecimento de água potável e de esgotos sanitários; atuar como órgão coordenador e fiscalizador de execução de convênios voltados para a realização daquelas obras; operar, manter, conservar, explorar os serviços públicos de água potável e de esgotos sanitários; lançar, fiscalizar e arrecadar as taxas de serviços de água e esgoto; e exercer quaisquer outras atividades relacionadas com os sistemas públicos de água e esgoto.

Observou que a prestação desse tipo de serviço público não tem qualquer caráter econômico e mercantil, o que reforça a compreensão de sua natureza eminentemente de serviço público essencial à saúde da população, sendo tais serviços uma atividade administrativa do poder público, sem fins lucrativos e ou econômicos, que não podem ser confundidos com operações mercantis ou com fins lucrativos.

Alegou que é cobrada uma tarifa simbólica pelos serviços prestados, considerando que sua atividade fim não visa lucro, destinando-se exclusivamente à manutenção desses serviços e que em sua remuneração não está embutida qualquer espécie de lucro. Argüiu que a incorporação de ICMS à tarifa cobrada pelo fornecimento de água trará, como consequência, um aumento no valor dos serviços prestados, o que acarretará em empobrecimento da comunidade local, uma vez que a água potável é um bem essencial que não pode deixar de ser consumido. Caso a tarifa absorva esse custo, inevitavelmente ocorrerá a extinção do serviço ou seu encarecimento, o que significará que os menos favorecidos não mais poderão utilizar o serviço.

Ressaltou que, muitas vezes, os créditos tributários exigidos pelo Estado, por chegarem a valores superiores ao patrimônio das autarquias, configuram-se na impossibilidade de pagamento sob pena da extinção do serviço prestado à comunidade.

Tratando do Direito, asseverou que a autoridade fiscal não tem qualquer faculdade de agir nem tem interesse particular no exercício de sua função legal, transcrevendo, para ilustrar essa afirmação, trecho da Revista dos Tribunais. Disse que a ação da autoridade fiscal, baseada no dever de ofício, deve apurar o valor do tributo de acordo com os verdadeiros atos praticados pelo contribuinte, sem interesse no resultado final, já que o princípio da legalidade objetiva exige do fisco uma atuação imparcial para a obtenção da verdade dos fatos. Acrescentou que a função fiscal também está sujeita à obediência ao princípio da reserva legal.

Em seguida, o autuado alegou que a autuação exige o pagamento de ICMS decorrente de compras de material a ser utilizado no desenvolvimento de sua atividade essencial. Observou que, entretanto, o transcrito art. 150, inciso VI, alínea “a”, §§ 2º e 3º, da Constituição Federal de 1988, determina que somente ocorre incidência do ICMS sobre ente público nos casos de saídas de mercadorias tributáveis em que haja cobrança de preço ou tarifa. Afirmou que nas operações de aquisição de material para uso e consumo ou ativo imobilizado ocorre despesa e não receita, pois, ao adquirir tais bens para seu funcionamento, está pagando e não recebendo preço ou tarifa.

Argüiu que o Estado da Bahia não pode descumprir o citado preceito constitucional, que lhe proíbe instituir impostos sobre os serviços prestados pelas autarquias, quando esses serviços são vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes, pois a imunidade recíproca, que é extensiva às autarquias, veda às pessoas jurídicas de direito público se tributarem mutuamente. Transcreveu os arts. 9º, inciso IV, alínea “a”, e 12, do Código Tributário Nacional, que reproduzem o dispositivo constitucional anteriormente citado.

Referiu-se ainda aos arts. 13 e 14, §§ 1º e 2º, do CTN, que tratam, respectivamente, dos serviços públicos concedidos e das condições para gozo do benefício constitucional, expresso no art. 9º, inciso IV, alínea “a”, esclarecendo que o benefício constitucional da imunidade recíproca não se aplica às concessionárias de serviços públicos, enquanto que às autarquias são estabelecidas condições para a utilização dessa imunidade constitucional.

Argumentou que, apesar de ser uma autarquia, o autuante se equivocou ao considerá-lo como uma concessionária de serviço público, a exemplo da Embasa, que possui regime jurídico completamente diverso das autarquias. Transcreveu trechos de ementas correspondentes à imunidade recíproca extensiva às autarquias.

Aduziu que o lançamento revela um total despropósito, considerando que os produtos adquiridos se destinam à utilização no tratamento de água e esgoto, não sendo mercadoria para consumo. Observou que os fornecedores são indústrias voltadas para produção de medidores, de bombas e de produtos intermediários, em geral utilizados no tratamento de água e esgoto, conforme notas que alega ter anexado aos autos.

Afiançou que não se pode falar em falta de recolhimento do ICMS referente às saídas de água considerando que as mercadorias constantes das notas fiscais indicadas pelo autuante foram utilizadas na operação, manutenção e conservação do tratamento da água, de acordo com as funções de tais produtos, conforme descrito anteriormente.

Tratando do mérito da ação fiscal, alegou que o art. 155, inciso II, da CF/88, estabelece que o ICMS é devido pelas operações relativas à circulação de mercadorias e como o serviço público de abastecimento de água não se refere à mercancia, a pretensão fiscal torna-se ilegítima. O conceito de mercadoria pressupõe tratar-se de bens produzidos ou adquiridos pelo negociante industrial ou comerciante, objetivando o fim da mercancia, que é o lucro, que é definido pelo

Código Comercial como sendo a atividade de compra e venda ou troca (mercantil) realizada por pessoa comerciante.

O autuado observou que os serviços por ele prestados diretamente ou através de concessionárias se referem a uma atividade administrativa do poder público, sem fins lucrativos e/ou econômicos, que não podem ser confundidos com a operação mercantil ou com fins lucrativos. Acrescentou, então, ser necessário saber se a água distribuída à população através da rede pública é uma mercadoria, a ser vendida ao consumidor ou é um produto fora do comércio, por cujos serviços públicos de captação, tratamento e distribuição é cobrada do usuário uma tarifa (preço público).

Alegou que antes da análise da matéria envolvendo esse questionamento, faz-se necessário que se verifique, em linhas gerais o campo de incidência do ICMS. Ressaltou que nos termos do art. 155, II, da Constituição Federal, o ICMS é um imposto que incide sobre a circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, não se constituindo, assim, em fato gerador desse imposto a circulação de qualquer bem ou produto que não se conceitue como mercadoria, nem a prestação de outros serviços que não sejam os de transporte ou de comunicação. Alegou, desse modo, que a circulação econômica de bens não conceituados como mercadorias, pode até se constituir em fato gerador de tributo, como do ITBI, porém não do ICMS, bem como outros serviços podem vir a ser tributados pelo ISSQN, mas não sofrem incidência do ICMS.

Em seguida, transcreveu a definição do termo “mercadoria”, extraída do Vocabulário Jurídico, de autoria de De Plácido e Silva, concluindo que uma mercadoria destina-se sempre a um vendedor ou a um consumidor. Para responder à indagação se a água se enquadra no conceito de mercadoria, transcreveu os artigos 2º, 43, 44 e 46 do Código de Águas, nos quais são explicitadas a destinação e as condições de concessão para aproveitamento das águas públicas, além dos artigos 1º, 3º e 4º do Código de Águas Minerais, onde são indicadas a origem, a composição e o aproveitamento das águas minerais e das águas potáveis de mesa. Transcreveu ainda o art. 69 do Código Civil, que trata das coisas que estão fora do comércio.

Prosseguiu, dizendo que segundo o art. 114 do CTN, fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, sendo que no caso em exame a lei não poderá ir além da previsão constitucional, que define como fato gerador do ICMS as operações relativas à circulação de mercadorias e os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Como bem legalmente inalienável, de acordo com a legislação citada, para ser potencializada, a água precisa apenas do tratamento, sendo então transferida para o uso pelo consumidor final, que dela não se apropria considerando que depois de utilizada ela será devolvida à natureza, motivo pelo qual seu serviço é associado à coleta de seu esgotamento sanitário, conforme o art. 36 do Código Nacional de Saúde. Manifestou o entendimento, em vista disso, de que o tratamento da água para consumo humano é uma questão de saúde pública.

Argüiu, ainda, que na nova ordem constitucional vigente não houve alteração nos conceitos tradicionais do tributo anterior ao ICMS, tendo sido acrescentado apenas ao fato gerador a prestação de serviços de transporte e telecomunicações, prevalecendo, entretanto, os conceitos básicos de “mercadoria”, de acordo com o entendimento do Superior Tribunal Federal na ação direta de inconstitucionalidade nº 00005677/600.

Aduziu que mesmo aceitando a tributação sem a ocorrência do fato gerador, ainda assim a ação fiscal não se sustenta, por apresentar duas irregularidades: na apuração do imposto não houve aproveitamento do crédito de ICMS, o que contraria o princípio constitucional da não

cumulatividade e prejudica o cálculo do montante devido, de acordo com o art. 142 do CTN; argüiu também que o autuante não observou a limitação prevista no Dec. 2.460/89 e repetida no art. 25 do atual RICMS, que transcreveu. Observou que nos demonstrativos elaborados pela fiscalização foi considerado que todo consumo não residencial é passível de tributação, ignorando que no município onde está situado existem escolas, hospitais, creches, repartições públicas das três esferas administrativas e que essas instituições são isentas de tributação, bem como o fornecimento de água através de carro pipa. Disse que tais exigências contrariam a alínea “c” do inciso I e o inciso II do citado dispositivo, considerando apenas as hipóteses de isenção previstas nas alíneas “a” e “b” do inciso I.

Ao final, requereu a declaração da nulidade do Auto de Infração ou, no mérito, da sua improcedência e, no caso de não aceitação de seus argumentos, que seja exigido o imposto relativo às saídas de mercadorias com base na legislação pertinente às empresas de pequeno porte.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 119/120, esclarecendo, a princípio, terem sido observadas as isenções previstas nos incisos I e II do art. 25 do RICMS/97, assim como foram concedidos os créditos fiscais relativos às aquisições de materiais e insumos utilizados no tratamento de água, no que se refere aos documentos apresentados à fiscalização, de forma proporcional à água que foi tributada.

Argumentou, em seguida, serem equivocadas algumas afirmações do autuado, citando cinco trechos da peça defensiva, nos quais teriam ocorrido erros de interpretação. Considerando que para as quatro primeiras situações os esclarecimentos foram os mesmos, as citarei de forma conjunta, para o fim de um melhor entendimento:

- 1) “Estava sendo exigido ICMS relativo a compras de material a ser utilizado no desenvolvimento de suas atividades”;
- 2) “A simples menção dos fornecedores sugere que os produtos seriam utilizados diretamente no tratamento de água e esgoto”;
- 3) “Não há que se falar em falta de recolhimento do ICMS, no prazo regulamentar, justamente porque as mercadorias foram utilizadas na operação, manutenção e conservação do tratamento da água”;
- 4) “Na apuração do imposto não houve qualquer aproveitamento do crédito de ICMS”.

O autuante explicou que o imposto cobrado refere-se apenas a “água medida com consumo individual” maior que 30m<sup>3</sup>, conforme planilhas de fls. 61 a 84, cujos dados foram extraídos dos histogramas de consumo, fornecidos pelo próprio autuado (fls. 09 a 60). Disse que, na realidade, quando o autuado entendeu ter havido tributação, ocorreu foi concessão de crédito.

Observou que nos campos “Apuração do Imposto”, das planilhas (fls. 61 a 84), na linha correspondente ao “Crédito pelas Entradas” consta o valor total do que seria o crédito se toda a água fosse tributada, porém como as saídas de quantidades inferiores a 30m<sup>3</sup> não foram tributadas, na linha referente ao “Estorno de Crédito Proporcional” totalizou e estornou o valor, proporcionalmente à quantidade de água medida e não tributada (estorno total do que seria o crédito).

Quanto à alegação do autuado de que fora ignorado o fornecimento de água através de carro pipa, esclareceu que nos histogramas de consumo não existe qualquer informação ou indicação de que houve fornecimento em carro pipa, tendo sido consideradas apenas as quantidades medidas e maiores que 30m<sup>3</sup>.

Sugeriu a procedência total do Auto de Infração.

## VOTO

O Auto de Infração em lide exige ICMS, por atribuir ao sujeito passivo a falta de seu recolhimento no prazo regulamentar, em referência a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios.

O autuado argumentou ser prestador de serviço público sem fins lucrativos e ou econômicos, que não podem ser confundidos com operações mercantis. Alegou que é cobrada uma tarifa simbólica pelos serviços prestados, destinada exclusivamente à manutenção desses serviços, argumentou, ainda, gozar da imunidade prevista no artigo 150, VI da Constituição Federal de 1988 e que, desta forma, não poderia ter sido apontado como sujeito passivo da relação tributária.

No entanto, a imunidade alegada pelo sujeito passivo diz respeito à vedação da instituição de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços dos entes políticos tributantes, extensiva às suas autarquias e fundações, portanto, não comungo com o seu entendimento. Observo ademais, que de acordo com o § 3º, do mesmo art. 150, da CF/88, citado pelo autuado, as vedações contidas no referido inciso VI, não se aplicam aos casos de explorações de atividades regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados ou nos quais haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário.

No que diz respeito à arguição de falta de previsão na lei, do fato gerador que lhe é imputado, afasto esse argumento defensivo, haja vista que no caso da lide a infração está devidamente prevista no RICMS/BA, aprovado pelo Dec. 6.284/97, que por sua vez regulamenta a Lei 7.014/96, que fundamenta esse imposto. Observo, outrossim, que a multa está corretamente aplicada ao caso, estando prevista na Lei 7.014/96. Ressalto também não haver embasamento legal para aplicação da legislação referente às empresas de pequeno porte, conforme pleiteado. Afasto, ainda, as alegações de violação ao princípio da não cumulatividade, pois observo que nos demonstrativos elaborados pelo autuante foram aproveitados os créditos proporcionais correspondentes, a que o autuado fazia jus.

Deste modo, restam afastados os pedidos de nulidade, haja vista que o procedimento fiscal não violou as regras contidas no artigo 18, II e IV, “a” e 39, III, do RPAF/99, e considerando que a infração foi descrita de forma clara e precisa, estando embasada em levantamentos e demonstrativos, extraídos dos histogramas de consumo fornecidos pelo sujeito passivo, bem como, foram anexados aos autos cópias e vias desses documentos, determinando com segurança, a infração e o infrator. Além do que, o autuado recebeu cópias dos demonstrativos elaborados, o que lhe possibilitou exercer o seu direito de ampla defesa e do contraditório, apresentando impugnação, demonstrando ter pleno conhecimento dos fatos arrolados na acusação fiscal que originou a lavratura do presente Auto de Infração.

No mérito, o autuado afirmou que nas operações de aquisição de material para uso e consumo ou ativo imobilizado ocorre despesa e não receita, pois, ao adquirir tais bens para seu funcionamento, está pagando e não recebendo preço ou tarifa e que os produtos se destinavam à aplicação no tratamento de água e esgoto. Verifico que o sujeito passivo incorreu em equívoco, pois a ação fiscal tem como base a comprovação da falta de recolhimento do ICMS, referente às saídas de água em volume superior a 30m<sup>3</sup>.

Analisando as peças constantes dos autos, verifico que o autuante, utilizando-se dos Histogramas de Consumo emitidos pelo autuado, elaborou planilhas referentes a cada mês do período fiscalizado, nas quais lançou os totais do produto fornecido e em linhas separadas informou os quantitativos a serem tributados (água medida com consumo individual superior a 30m<sup>3</sup>) e aqueles amparados pela isenção prevista no art. 25, inciso I, alínea “a”, do RICMS/97 (consumo medido até 30m<sup>3</sup>); na apuração do imposto foi aproveitado o crédito pelas entradas tributadas, de forma proporcional à participação do volume de saídas tributadas.

Observo, por outro lado, que nos referidos histogramas não existem informações referentes a fornecimentos de água através de carros pipa, não prevalecendo, desse modo, as alegações defensivas quanto à falta de atendimento, pela fiscalização, da isenção prevista no inciso II, do artigo acima citado, bem como não são ali discriminados fornecimentos para órgãos públicos federais, estaduais ou municipais, o que, de igual modo, afasta a argumentação do autuado quanto à falta de aplicação do mesmo benefício previsto no inciso I, alínea “c”, do mesmo artigo.

Não acolho, de igual forma, o requerimento do autuado baseado no art. 42, § 7º, da Lei 7.014/96, quanto ao cancelamento da multa aplicada, considerando que esse dispositivo legal se refere aos casos de atribuição de penalidade por descumprimento de obrigação acessória que não impliquem em falta de pagamento do ICMS, enquanto que no caso em lide o Auto de Infração exige o pagamento do imposto, em decorrência da falta de sua escrituração nos livros fiscais próprios.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **279696.0009/05-1**, lavrado contra **SERVIÇO AUTÔNOMO DE ÁGUA E ESGOTO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 18.366,37**, acrescido da multa de 70%, previstas no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de abril de 2006.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – JULGADOR