

PROCESSO - A. I. Nº 298963.0038/05-8
RECORRENTE - SERVIÇO AUTÔNOMO DE ÁGUA E ESGOTO - SAAE
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1º JJF nº 0144-01/06
ORIGEM - INFAS VALENÇA
INTERNET - 08/04/2008

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0098-11/08

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO FISCAL. SAÍDAS DE MERCADORIAS (ÁGUA) SEM DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O fornecimento de água natural canalizada, após tratamento, reveste-se em operação sujeita à incidência do ICMS. Infração parcialmente subsistente, após exclusão de operações isentas. Modificada a Decisão recorrida. Afastada a alegação de nulidade. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, a teor do art. 169, I, “b”, II, do RPAF/BA, interposto pelo sujeito passivo contra Decisão da 1ª JJF, através do Acórdão nº 0144-01/06 - que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para imputar 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\$7.766,84, acrescido da multa de 70%.

A Decisão da 1ª JJF foi pela Procedência da autuação, negando a solicitação do sujeito passivo para apresentação posterior de novas provas, ao argumento que este teve a oportunidade para tal e já apresentou documentos em sua Impugnação, sendo os elementos de provas anexados aos autos suficientes ao convencimento dos julgadores para decidir a lide.

Afastou a alegação de imunidade apresentada pelo sujeito passivo, por entender que esta diz respeito à vedação da instituição de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços dos entes políticos tributantes, extensiva às suas autarquias e fundações. Aduz, ainda, que de acordo com o § 3º, do art. 150, da CF/88, as vedações contidas no seu 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 argüição de falta de previsão na lei do fato gerador que lhe é imputado, afasta o argumento defensivo, consignando que no caso da lide a infração está devidamente prevista no RICMS/BA e na Lei nº 7.014/96, bem como a multa está corretamente aplicada, também prevista na Lei nº 7.014/96.

Afasta, ainda, as alegações de violação ao princípio da não cumulatividade, aduzindo que nos demonstrativos elaborados pelo autuante foram aproveitados os créditos proporcionais correspondentes a que o autuado fazia jus. Não acolhe os pedidos de nulidade, asseverando 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, determinando com segurança, a infração e o infrator, além do que o sujeito passivo teria exercido 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 Auto de Infração.

No mérito, a JJF posicionou-se pela manutenção da autuação, com os seguintes fundamentos, resumidamente:

- I. que o sujeito passivo incorreu em equívoco ao afirmar que a autuação refere-se às operações de aquisição de material para uso e consumo ou ativo imobilizado, pois a ação fiscal tem como base a comprovação da falta de recolhimento do ICMS referente às saídas de água em volume superior a 30m³;
- II. que a ação fiscal baseou-se nos Histogramas de Consumo emitidos pelo próprio contribuinte, tendo o autuante elaborado 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 30m³) e aqueles amparados pela isenção prevista no art. 25, inciso I, alínea “a”, do RICMS/97 (consumo medido até 30m³); além de, na apuração do imposto, ter deduzido o crédito pelas entradas tributadas, de forma proporcional à participação do volume de saídas tributadas;
- III. que, apesar das alegações defensivas, não foram acostados ao PAF, nenhuma comprovação documental concernente 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;
- IV. que também não ficou comprovado que parte da água fornecida no período fiscalizado se destinara a fornecimentos para órgãos públicos federais, estaduais ou municipais.

Irresignado, o sujeito passivo interpõe o presente Recurso Voluntário – fls. 81 a 100 – onde repete “*ipsis litteris*” as alegações defensivas. Informa que é uma autarquia, criada pelo Poder Executivo Municipal de Taperoá, que presta um serviço público que não tem qualquer caráter econômico e mercantil, não podendo ser confundido com operações mercantis ou com fins lucrativos, que cobra apenas uma tarifa simbólica pelos serviços prestados, destinando-se exclusivamente à manutenção desses serviços.

Reitera a alegação defensiva de nulidade da autuação ao argumento de que a autuação exige o pagamento de ICMS decorrente de compras de material a ser utilizado no desenvolvimento de sua atividade essencial, e 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. Arguiu 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.

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.

No mérito, 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 a mercancia, a pretensão fiscal torna-se ilegítima. Repete o argumento de que o serviço por ele prestado se refere 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), e que a circulação econômica de bens não conceituados como mercadorias, não se constitui em fato gerador do ICMS. Informa que os artigos 2º, 43, 44 e 46 do Código de Águas, explicita 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.

Assevera 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, já que 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, e não ter sido observado 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 art. 25 do RICMS, considerando apenas as hipóteses de isenção previstas nas alíneas “a” e “b” do inciso I.

Volta a pleitear a apresentação posterior de notas fiscais e faturas, e demais documentos necessários à comprovação de que parte do consumo medido, superior a 30m³, se destinou a órgãos públicos ou para o fornecimento de água natural através de carro-pipa, situações não sujeitas à incidência do ICMS.

Através de petição acostada aos autos – fls. 107 a 109 - o recorrente junta aos autos documento que denomina Histograma de Consumo de Água superior a 30 metros cúbicos, que seriam destinados a órgãos públicos federais, estaduais e municipais, no período de 2000 a 2001.

A PGE/PROFIS, em Parecer de fls. 111 a 113 – pugna pelo Não Provimento do presente Recurso Voluntário, rechaçando inicialmente as preliminares de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, consignando que a peça recursal é repetição da Impugnação, cujos argumentos foram devidamente rechaçados pela JJF, não merecendo esta qualquer reforma..

Remetidos os autos para julgamento do Recurso Voluntário pela 1ª CJF, a então relatora solicita, e é acolhido pelos demais membros da Câmara de Julgamento Fiscal, diligência à Inspetoria de origem para que fiscal estranho ao feito, à vista da escrita fiscal e contábil da empresa e das notas fiscais relacionadas no demonstrativo acostado pelo autuado – às fls. 108 e 109 – adotasse as seguintes providências:

- I. informar se houve fornecimento de água, superior a 30 metros cúbicos, para órgãos públicos, nos termos do art. 25, I, “c” do RICMS, e verificar se há documentos comprovando o fornecimento de água abalizada por meio de carros-pipa no período fiscalizado, excluindo do levantamento os valores referentes a tais operações, em caso positivo;
- II. informar se foram considerados pelo autuante todos os valores de crédito fiscal a que faz jus o contribuinte no período fiscalizado, proporcionalmente às saídas tributáveis;
- IV. efetue, se necessário, alterações no levantamento fiscal, calculando o ICMS relativo aos fornecimentos tributáveis de água em volume superior a 30 metros cúbicos, atentando para a nova proporcionalidade na apropriação dos créditos fiscais, elaborando novo demonstrativo de débito;

V. intimar o autuado do resultado revisional e cientificar ao autuante para que se manifeste, querendo.

Às fls. 118 a 124, o recorrente atravessa nova petição aos autos, repetindo as alegações apresentadas na Impugnação e no Recurso Voluntário, e requerendo ao final a declaração de improcedência do Auto de Infração.

Cumprindo a diligência solicitada, a Assessoria Técnica do CONSEF, através do Parecer ASTEC nº 202/06, ao tempo que informa que a empresa apresentou parte das notas fiscais relativas ao consumo que relacionou no demonstrativo de fls. 108 e 109, observou que estas acobertam consumo de água canalizada acima de 30 metros cúbicos para órgãos públicos, excluindo-as na nova apuração do débito, que elabora e anexa. Informa, ainda, que a empresa, embora intimada, não apresentou a documentação comprobatória de fornecimento de água canalizada por meio de carro-pipa. Informa, também, que os demonstrativos de apuração de débito do ICMS consideraram os créditos de direito do contribuinte, como observado na informação fiscal.

Cientificada do resultado revisional, a empresa se manifesta – fls. 201 a 203 – requerendo que seja acatado o Parecer da ASTEC e corrigido o valor exigido.

A PGE/PROFIS, em novo Parecer – fls. 207 a 209 – após consignar que a água enquadraria-se no conceito de mercadoria, portanto sujeita à incidência do ICMS, e rechaçar a alegação da empresa de que é imune, opina pelo acatamento do Parecer da ASTEC, com provimento parcial do Recurso, vez que efetivamente devida a exclusão dos valores relativos ao fornecimento de água para órgãos públicos, com arrimo no art. 25, I, “a” do RICMS.

VOTO

Em preliminar, comungando com a Decisão recorrida e os opinativos da PGE/PROFIS nos autos, rechaçamos de pronto a alegação de nulidade do Auto de Infração em tela, posto que não se vislumbra no processo administrativo em epígrafe qualquer mácula que o inquise de nulidade, não estando presentes nenhuma das hipóteses elencadas no inciso IV do art. 18 do RPAF/BA, abaixo transscrito:

“Art. 18. São nulos:

IV - o lançamento de ofício:

- a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;*
- b) em que se configure ilegitimidade passiva.”*

A infração imputada nos autos está devidamente caracterizada, embasada em demonstrativos de consumo da lavra do próprio contribuinte, denominado de Histogramas de Consumos, dos quais foram extraídos os dados para elaboração de planilhas por parte do autuante, mês a mês nos exercícios fiscalizados, exigindo-se o imposto apenas sobre o consumo superior a 30 metros cúbicos, deduzindo-se os créditos a que faz jus o contribuinte pela sua atividade, proporcional às saídas tributadas, como determina a legislação. Por outro lado, não há também que se alegar que não há elementos para se determinar o infrator ou que se trata de ilegitimidade passiva, posto que o sujeito passivo identificado nos autos, em nenhum momento questiona que de fato efetua o fornecimento do produto, praticando assim, a operação relativa à circulação de mercadoria, objeto da exigência fiscal.

Em verdade, o sujeito passivo apresenta alegações de mérito como preliminares de nulidade, daí porque passaremos a apreciá-las como argumentações que tratam da substância da matéria objeto da autuação.

Neste sentido, “de prima” deve ser afirmado que não há a imunidade nas operações realizadas pela empresa. O dispositivo constitucional a que se reporta o sujeito passivo não socorre a sua

tese, já que a imunidade alcança apenas a instituição de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços das autarquias, e o ICMS não tem como hipótese de incidência nem o patrimônio, nem a renda e nem os serviços a que se reporta a norma em apreço, além do que a Carta Magna completa a regra citada, explicitando – no §3º do art. 150 – que a imunidade não alcança a exploração de atividades regidas pelas normas aplicáveis aos empreendimentos privados, ou nos quais haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, casos nos quais se enquadra a empresa em tela. Abaixo transcrevemos os referidos dispositivos:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

§ 2º A vedação do inciso VI, a, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º As vedações do inciso VI, a, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exoneram o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.” Grifos nossos.

Assim, como visto, não procede o argumento do recorrente de que sendo autarquia e não concessionária de serviço público, não lhe caberia o pagamento do imposto.

Quanto à sua alegação de que a autuação exige imposto decorrente de compra de material de uso e consumo para o seu ativo fixo, equivoca-se completamente, pois a exigência fiscal em tela claramente exige ICMS em decorrência dos fornecimentos de água (saídas) – em volume superior a 30 metros cúbicos (já que abaixo deste volume há isenção), devidamente lançados na escrita do contribuinte e não recolhido o imposto devido correspondente.

No que toca à alegação de que a água não seria mercadoria, também se equivoca o recorrente, pois o conceito de mercadoria – bem posto ao comércio ou a mercancia – também é aplicável ao fornecimento de água, independente do seu pagamento se der através de cobrança de preços ou tarifas, já que há circulação econômica.

É o que extrai da determinação do RICMS/BA, em seu art. 1º, §4º, “*Considera-se mercadoria, para efeitos de aplicação da legislação do ICMS, qualquer bem móvel, novo ou usado, suscetível de circulação econômica, inclusive semoventes e energia elétrica, mesmo quando importado do exterior para uso ou consumo do importador ou para incorporação ao ativo permanente do estabelecimento.*”

Acrescente-se que as regras do Código de Águas e do Código de Águas Minerais, citadas e transcritas pelo recorrente, não socorrem sua tese, posto que se destinam tão-somente a normatizar e explicitar a origem, composição e aproveitamento das águas minerais e das águas potáveis.

Por último, quanto à alegação de que não houve obediência ao princípio da não-cumulatividade, a mesma não merece acolhida, já que se constata das planilhas elaboradas pelo autuante, acostadas aos autos, que os créditos a que faz jus o contribuinte pelas entradas de insumos e produtos intermediários utilizados em sua atividade foram computados na apuração do imposto exigido na presente autuação.

Quanto aos valores que seriam indevidos por se referirem a fornecimentos de água amparados pela isenção disposta no art. 25, incisos I, “c” e inciso II – fornecimento a órgãos públicos e através de carros pipas – diligência realizada pela Assessoria Técnica do Conselho de Fazenda –

ASTEC - a pedido desta 1^a CJF, comprovou em parte a alegação da empresa, já que a mesma apresentou, após devidamente intimada pelo fiscal revisor, apenas parte das notas fiscais relativas ao fornecimento para órgãos públicos, não apresentando notas fiscais que comprovassem os fornecimentos de água natural através de carros pipas.

Em decorrência desta revisão, foi refeito o demonstrativo de débito, remanescendo como valor de imposto devido R\$7.056,20, valor este acatado expressamente pelo recorrente em sua manifestação ao resultado revisional, após regularmente intimado.

Do exposto, somos pelo PROVIMENTO PARCIAL do presente Recurso Voluntário, para que seja exigido do recorrente o valor do imposto devido após a revisão efetuada pela ASTEC, alterando a Decisão recorrida para julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração epigrafado.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298963.0038/05-8, lavrado contra **SERVIÇO AUTÔNOMO DE ÁGUA E ESGOTO-SAAE**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$7.056,20**, 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, 27 de março de 2008.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA

JOÃO SAMPAIO REGO NETO - REPR. PGE/PROFIS