

A. I. N° - 279468.0004/08-8
AUTUADO - TIM CELULAR S.A.
AUTUANTES - LAUDELINO BISPO COSTA FILHO, ROQUELINA DE JESUS e SANDRA MARIA SILVA NOYA
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 26. 06. 2009

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0170-01/09

EMENTA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. a) PRESTAÇÃO TRIBUTÁVEL DECLARADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Inaplicável a imunidade constitucional às prestações de serviços de comunicação realizadas pelo autuado. Infração caracterizada. **b) RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO.** Restou demonstrado no confronto entre os registros contábeis e fiscais que contribuinte recolheu o imposto a menos. Infração caracterizada. Preliminar de nulidade rejeitada. Indeferido pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/09/2008, exige ICMS no valor de R\$ 303.777,16, em decorrência do cometimento das seguintes infrações imputadas ao sujeito passivo:

01 – deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares, referente a prestações de serviço de comunicação escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de janeiro à dezembro de 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$4.667,13, acrescido da multa de 50%. Consta que o contribuinte deixou de recolher o ICMS referente às prestações destinadas a Órgãos Públicos Federais e para a Associação Educacional Batista, contrariando o disposto no art. 31, inciso IV do RICMS-BA, que prevê o benefício da isenção para Órgãos da Administração Pública da Bahia, desde que o valor do imposto dispensado seja abatido do valor da prestação, estando a infração demonstrada no Anexo 01;

02 – recolheu a menos o ICMS relativo à prestação de serviços de comunicação, nos meses de fevereiro a julho, outubro e novembro de 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$299.110,03, acrescido da multa de 60%. Consta que a diferença foi apurada no confronto das prestações de serviços escrituradas no Razão Contábil e Livros e Documentos Fiscais, estando a infração demonstrada no anexo 02.

O autuado, através de advogado legalmente constituído, com substabelecimento à fl. 44, apresentou peça impugnatória ao lançamento de ofício às fls. 23 a 42, esclarecendo, inicialmente, que se trata de pessoa jurídica regularmente constituída, cuja atividade principal é a prestação de serviços de telecomunicações, conforme Estatuto Social acostado às fls. 48 a 52. Prosseguindo, descreve a peça acusatória, destacando que ambas as infrações são improcedentes. Transcreve também o teor de todos os dispositivos legais de enquadramento das duas infrações constantes do Auto de Infração.

No tocante à infração 01, aduz que a acusação fiscal ignorou a aplicação da imunidade prevista nos artigos 150, VI, “a”, e “c”, da Constituição Federal, exigindo imposto em desacordo com vedação expressamente contida no texto constitucional.

Redarguí observando que a fiscalização sustenta, com base no inciso IV do art. 31 do RICMS-BA/97, somente ser passível de isenção as prestações de serviços de telecomunicações utilizadas por órgãos públicos estaduais.

Diz que a tributação a órgãos públicos é tão importante que se encontra estatuído na própria Constituição Federal, e que, justamente por afrontar os dispositivos constitucionais é que a presente autuação se mostra descabida, isto porque pretende a cobrança de ICMS pela prestação de serviços de comunicação a órgãos vinculados à administração pública federal e instituições de ensinos e entidades de assistência social, sem fins lucrativos.

Destaca que a Constituição Federal, em seu art. 150, assegura, dentre os limites do poder de tributar, a vedação a União Federal, Estados, Distrito Federal e municípios em instituírem impostos sobre patrimônio, renda, e serviços, uns dos outros e patrimônio, renda e serviços de partidos políticos, entidades de assistência social, sem fins lucrativos, por isso, afirma ser inquestionável que o ICMS cobrado carece de embasamento legal, pois afeta o princípio constitucional que limita o poder de tributar.

Cita trecho da lavra do prof. Sacha Calmon para aduzir que não basta tributar sob a alegação de que o imposto exigido não se trata de imposto direto sobre patrimônio, renda e serviços de entes políticos, entidades religiosas, educacionais e sindicais, é preciso sim demonstrar que em hipótese alguma o imposto cobrado afetará a renda ou patrimônio desse ente que arcou com o imposto gravado no preço do serviço prestado e que a cobrança não lhe trará prejuízo econômico-financeiro algum.

Nessa linha transcreve ementas do Tribunal Regional Federal da 4ª Região para aduzir que esse é o entendimento dessa Corte, ou seja, a impossibilidade de cobrança inclusive de impostos indiretos em relação que envolvam entes com imunidade recíproca.

Observa que a distinção entre contribuinte de *jure* e contribuinte de *fato* conduz a inequívoca conclusão de que atua como mero contribuinte de direito não recaindo sobre ele o verdadeiro ônus do ICMS em questão. Transcreve preleção do prof. Sacha Calmon que, em citação à Aliomar Baleeiro, ressalta caber ao contribuinte de fato o ônus final pela relação jurídico-tributária estabelecida, pois, a bem da verdade, pontifica que o ICMS é imposto de consumo que recai sobre o consumidor final, neste caso os próprios órgãos públicos federais e demais entidades imunes. Prossegue afirmando que sendo os consumidores finais desta relação de prestação de serviços de comunicação entre entes imunes, por expressa disposição constitucional, não há que se falar em cobrança de ICMS e multa pela operação ocorrida sob pena de violação constitucional.

Diz restar claro a impossibilidade de cobrança de valores de ICMS por um serviço que, via de regra, é tributado ao consumidor beneficiado e não ao prestador do serviço, e para elucidar sua posição transcreve trecho de artigo de autoria de Sacha Calmon, Eduardo Maneira e Igor Mauer Santiago. Arremata aduzindo que sendo o ICMS um imposto que recai efetivamente sobre os contribuintes de fato, ou melhor, consumidores finais, e, desfrutando estes das benesses do art. 150, VI, “a”, “b” e “c” da Constituição Federal, o que impede inexoravelmente o repasse do imposto devido ao contribuinte de fato da relação, não se pode em situação alguma cobrar dele o imposto. Ressalta que é absurda a cobrança do ICMS, pois o valor exigido por falta de destaque na nota fiscal, bem como de seu recolhimento, caberia diretamente ao consumidor que utilizou o serviço de comunicação, e este é imune.

Depois de transcrever ensinamento de Aroldo Gomes de Mattos sobre o tema afirma que restou demonstrada a improcedência do presente lançamento, pela notória impossibilidade de cobrança do ICMS pretendido, por gozarem os consumidores desta prestação de serviço de comunicação de imunidade tributária constitucional nos termos do art. 150, VI, “a”, “b” e “c”.

Quanto à infração 02, afirma que a autuação não merece prosperar, porque a fiscalização incorreu em erro notório na realização do encontro de contas e procedeu a cálculos equivocados, o que por si só enseja a nulidade do Auto de Infração. Cita o parágrafo 1º do art. 18 RPAF-BA para alegar que tão-somente as incorreções e/ou omissões formais podem ser corrigidas e sanadas pela autoridade competente, contudo, assevera que no presente caso, trata-se de verdadeiro erro material, portanto, insuscetível de correção. Para tanto, junta à defesa, fl. 57, planilha de Demonstrativo de Receita Mensal Ano 2006, a qual discrimina os valores que compuseram a receita contábil e a receita fiscal, a fim de demonstrar que os valores citados pelo fisco não prosperam. Informa que apesar da receita contábil ter sido maior do que a receita fiscal apurada em alguns meses, o que ensejaria o recolhimento a menor do ICMS, nos meses de agosto, setembro e dezembro de 2006, a receita fiscal apurada foi notoriamente superior à base contábil, tendo sido recolhido ICMS a maior ao longo do período. Destaca que a fiscalização indiscriminadamente desconsiderou quando ocorreu recolhimento a maior, apurando somente os períodos em que foram constatados recolhimentos a menos.

Assevera não restar dúvida que esta infração 02 encontra-se fulminada por vício material insanável devendo ser anulado o lançamento, por entender que tal situação demonstra verdadeiro absurdo, pois, é inconcebível que o fisco ao constatar as diferenças no recolhimento do imposto devido, na apuração do débito desconsiderou os valores que teriam sido pagos a maior.

Caso o lançamento não seja anulado, requer a realização de perícia fiscal a fim de verificar o exato montante que pode ser determinado com o devido a título de ICMS em razão do encontro de contas entre toda a receita fiscal e receita contábil relativas ao ano de 2006, uma vez que os cálculos realizados pela fiscalização mostram-se equivocados e incompletos. Indica para assistente técnico o Sr. Ney Guimarães Monteiro Junior e apresenta os seguintes quesitos: 1) Em análise à escrita contábil e fiscal referente às receitas auferidas no ano de 2006, é possível afirmar que houve divergência entre a receita contábil e a receita fiscal?; 2) Em sendo positiva a indagação anterior, é possível afirmar que ao longo de todos os meses de 2006 a receita contábil foi superior a receita fiscal?; 3) Há meses em que a receita fiscal foi superior à receita contábil? e 4) Em sendo afirmativa a indagação anterior, do encontro final das contas é possível de dizer que a autuação remanesce conforme indicado pela fiscalização em sua autuação?.

Conclui a sua peça defensiva, requerendo a improcedência do Auto de Infração.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 84 a 87, na qual contestam os argumentos defensivos relativos à infração 01, dizendo que a exigência fiscal foi feita com base nos dispositivos da legislação do ICMS em vigor, sendo respeitada a imunidade recíproca, prevista no artigo 150, VI, “a” e “c”, da Constituição Federal, art. 111 do CTN - Código Tributário Nacional, bem como a isenção concedida pelo Estado da Bahia, no inciso IV do artigo 31 do RICMS-BA/97

Acrescentam que a imunidade referida pelo artigo 150, VI, “a”, “b” e “c” da CF diz respeito à vedação de criação de impostos sobre serviços prestados pela União, Estados, Distritos Federal e Municípios, isto é, a imunidade alcança as prestações de serviços típicos de Estado. Observam que o caso em tela, refere-se a cobrança do ICMS nas prestações de serviços realizados pela TIM Celular S/A, uma sociedade empresária autorizada para realizar operações de telecomunicações de longa distância à longa distância, portanto, prestadas por empresa privada e não por entes públicos.

Transcreve trecho de artigo de José Wilson Ferreira Sobrinho intitulado “Imunidade Tributária e o ICMS nos serviços de telefonia e energia elétrica” – IOB 1998, para esclarecer que não é possível pensar em imunidade recíproca se existe uma pessoa de direito privado fazendo parte da relação jurídica, eis que, o contribuinte de direito do ICMS cobrado sobre a utilização dos serviços de telefonia será a pessoa jurídica prestadora dos serviços e a União ostenta a condição jurídica de contribuinte de fato. Acrescentam que ser contribuinte de fato significa, apenas, que a União pagou o preço dos serviços prestados, ainda que neste preço esteja embutido um imposto o ICMS, pois, o

que é fundamentalmente pago é o preço dos serviços utilizados não o imposto. Arrematam que o pagamento do ICMS nas contas da União, relativamente à telefonia, não pode ser obstaculizado pela alegação de imunidade recíproca.

Ressaltam que a teor do art. 111, inciso II do CTN a isenção de tributos deve estar expressa e taxativamente contemplada na legislação, logo se depreende que não se pode estender a isenção a situações não previstas.

Por fim, destacam que o art. 31 do RICMS-BA/97 restringe a isenção devendo-se interpretá-lo literalmente, portanto, não se aplica ao presente caso porque esta se trata da isenção das prestações de serviços de telecomunicação utilizadas por órgãos da administração pública estadual direta e suas fundações e autarquias, não podendo ser ampliada para a administração pública federal, instituições de ensino e entidades de assistência social sem fins lucrativos.

Relativamente à infração 02, asseveram que também não pode prosperar a argüição de nulidade, sob a alegação de cálculos equivocados.

Afirmam que para apurar a base de cálculo contábil foi considerada a receita escriturada no livro Razão, deduzidos os estornos contábeis, multas juros e os valores cobrados neste Auto de Infração através da infração 01, o que pode ser facilmente conferido no demonstrativo constante do Compact Disk – CD, anexado à fl. 10. Prosseguem esclarecendo que esta base de cálculo contábil foi confrontada com a base de cálculo escriturada no livro Registro de Saídas excluindo do mês de julho os valores lançados extemporaneamente e incluindo-os nos meses de competência: janeiro, fevereiro e março. Assevera que foram excluídos ainda os valores extemporaneamente lançados em julho que se referiam ao exercício de 2005, tudo devidamente explicitado no demonstrativo.

Observam que do confronto realizado, em alguns meses foram apuradas diferenças entre a base de cálculo da escrita fiscal e da contábil resultando no recolhimento a menor do ICMS, objeto da autuação. Acrescentam que as diferenças que resultaram em recolhimento a maior cabem ao contribuinte requerer restituição, conforme disposto nos artigos 73 e 74, incisos I a V do RPAF-BA/99.

Informam que consta à fl. 82 Demonstrativo legível obtido através de intimação lavrada contra o contribuinte para substituir a anexada à fl. 57 que está ilegível.

Dizem que descabe a perícia solicitada pelo autuado, primeiro, porque, antes da autuação, o levantamento fiscal foi submetido à verificação do Sr. Ney Guimarães Monteiro Junior, ora designado como assistente técnico, que respondeu aos questionamentos feitos pelos auditores através de e-mail, fls. 61 a 68, inclusive com elaboração de demonstrativo, fl.61. Segundo porque, os quesitos já foram respondidos pelos autuantes na informação fiscal e pelo próprio autuado na defesa. Finalizam mantendo integralmente a autuação.

VOTO

Inicialmente, registro que na assentada de julgamento, preposto da autuada apresentou documento elaborado pelos advogados do sujeito passivo, contendo um resumo das argumentações já alinhadas na peça defensiva, intitulado “Memorial de Julgamento do Auto de Infração N° 279468.0004/08-8”, requerendo a apensação aos autos. Os membros desta Junta, por unanimidade, acolheram o pleito e o Presidente solicitou ao secretário que procedesse a juntada.

O presente Auto de Infração cuida do cometimento pelo autuado de duas infrações. A primeira, trata da falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares, referente a prestações de serviço de comunicação tributáveis escrituradas nos livros fiscais próprios como não tributáveis. A segunda, decorre de recolhimentos a menos do ICMS relativo a prestação de serviços de comunicação,

constatado pela divergência entre o valor apurado nos livros fiscais próprios e o imposto efetivamente recolhido.

Da análise das peças processuais, verifico que na infração 01, o autuado, pessoa jurídica de direito privado, cuja atividade principal é a prestação de serviços de telecomunicações, considerou como não tributadas as prestações de serviços a entidades públicas federais, sob o fundamento de que tais prestações estão amparadas pela imunidade prevista no artigo 150, VI, “a”, e “c”, da Constituição Federal, argumentando que o lançamento afronta os princípios constitucionais de nosso ordenamento jurídico que limitam o poder de tributar.

Entendo que o sujeito passivo equívoca-se quando invoca a imunidade para afastar a tributação do ICMS sobre as prestações de serviços de telecomunicações que realiza, haja vista que sendo um imposto indireto, que incide sobre a realização de operações de circulação de mercadoria e prestação de serviços de transporte e comunicação, encerra duas categorias de contribuintes, o de direito, que paga o montante devido ao fisco; e o de fato, aquele que suporta a carga tributária em decorrência do fenômeno da repercussão. A prestação de serviço de telecomunicação, caracteriza fato gerador do imposto, cabendo a obrigação legal de recolher o tributo ao contribuinte de direito, no caso, o que presta o serviço de telecomunicação. Assim, ocorrido o fato gerador surge, para o contribuinte de direito, a obrigação de pagar o imposto e, consequentemente, o crédito tributário para o Estado. Evidentemente que, não existindo previsão de exclusão da tributação, não pode o contribuinte de fato – ainda que se trate de um ente público –, impedir a exação fiscal e o devido recolhimento por parte de quem praticou as respectivas hipóteses de incidência, no caso o autuado. A denominada imunidade recíproca, que afasta da incidência do imposto as diversas esferas de governo e suas autarquias e fundações, é um instituto que recai sobre a renda, o patrimônio e os serviços, valendo dizer que, o ICMS está excluído da imunidade, por recair sobre a realização de operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte e comunicação, independentemente de estar o ente público na condição de contribuinte de direito (realizador da operação ou prestador do serviço) ou contribuinte de fato (adquirente da mercadoria ou usuário do serviço).

O art. 150, § 3º da Constituição Federal prevê que a imunidade não se aplica ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, em que haja contra prestação em pagamentos de preços as tarifas pelo usuário, como é o caso das entidades que fornecem energia elétrica ou prestam serviços de telecomunicações. Já a incidência, conforme dito, independe da condição do destinatário da mercadoria ou serviço. Nessa linha de pensamento é que o Estado da Bahia inseriu no artigo 31, inciso IV, do RICMS-BA/97, a isenção quando os serviços são prestados a entidades da administração pública estadual.

Depreende-se claramente que se a imunidade fosse aplicável às prestações não tributadas pelo autuado, evidentemente que não haveria necessidade de celebração de convênio, autorizando a isenção acima reportada.

Assim, resta indubioso que o autuado, pessoa jurídica de direito privado, portanto, não se trata de ente político de qualquer das esferas(Federal, Estadual ou Municipal), ao prestar serviços de telecomunicação às pessoas relacionadas no anexo I do Auto de Infração, deve tributar tais prestações pelo ICMS, haja vista não se configurar, no presente caso, o requisito imprescindível da reciprocidade para aplicação da imunidade pretendida.

Desse modo, entendo que restou caracterizada a infração 01.

No que concerne à infração 02, de plano, rejeito a preliminar de nulidade suscitada pelo impugnante, sob a alegação de inconsistência nos valores apurados pela fiscalização. Constatou que descabe a pretensão do sujeito passivo, uma vez que não restou comprovada inconsistência alguma no comparativo realizado pela fiscalização entre os registros contábeis e fiscais efetuados pelo próprio

sujeito passivo. Eis que, a apuração ficou restrita a mera constatação de recolhimento a menos nos meses que foram objeto da exigência atinente à infração 02. Portanto, não se verifica nos demonstrativos elaborados pela fiscalização inconsistência alguma na apuração da exigência, até porque nem mesmo o sujeito passivo, autor dos registros em desconformidade, não de manifestou acerca da origem das divergências que inequivocamente emergiram do confronto entre os registros contábeis e fiscais, mesmo depois de procedida as exclusões cabíveis. O fato de existirem meses com valores supostamente favoráveis ao contribuinte, segundo sua alegação, em nada lhe favorece, nos presentes autos, haja vista, que caso consiga comprovar a origem de eventuais recolhimentos a mais, ou seja, indevidos, deverá, através de procedimento específico, requerer a repetição do indébito. Ademais, constato que não restou configurado nos autos qualquer dos elementos elencados nos incisos do art. 18 do RPAF/99, que maculasse os presentes autos de nulidade.

Quanto ao pedido de perícia, indefiro a sua realização, tendo em vista a inexistência, nos presentes autos, dos pressupostos contidos nas alíneas “a” e “b” do inciso II do art. 147 do RPAF-BA/99, não havendo, portanto, necessidade do concurso de especialista para dirimir dúvida alguma. Ademais os elementos acostados aos autos são suficientes para a formação do meu convencimento sobre a lide.

Verifico que os autuantes intimaram o autuado a apresentar os livros Registro de Apuração do ICMS, Registro de Ocorrências, Registro de Entradas, Registro de Saídas, em meio magnético, tendo o contribuinte atendido a intimação em 09/10/08.

Com base nos registros existentes nos referidos livros, elaboraram Demonstrativo de Apuração do ICMS, no qual detalham os valores relativos a débitos, outros, estorno, crédito, outros, estorno, o saldo devedor, o ICMS recolhido mediante DAE's e a diferença a recolher, conforme explicitado no demonstrativo constante do CD.

Vejo que o autuado, apesar de se insurgir contra a imputação, efetivamente não trouxe elementos de provas capazes de elidir a acusação fiscal. Em nenhum dos pontos abordados em sua defesa atacou os valores apresentados no demonstrativo onde estão apontadas as diferenças apuradas na autuação, no confronto entre seus registros contábeis e fiscais.

Verifico que os autuantes apuraram as diferenças com base nos livros apresentados pelo próprio autuado e, se efetivamente as diferenças apontadas não existissem, caberia ao autuado esclarecer o motivo das divergências, identificando e comprovando os possíveis erros de escrituração. Da análise que efetuei no demonstrativo - anexo 02, constante do CD, fl. 10, elaborado pelos autuantes, verifico que restam devidamente evidenciadas as diferenças a recolher.

A única alegação consistente da defesa, apesar de inócuia para elidir a acusação fiscal, consistiu no reconhecimento expresso pelo próprio sujeito passivo de que existem diferenças no confronto entre a base de cálculo de seus registros contábeis e fiscais apuradas no exercício de 2006, tanto a mais, quanto a menos, no levantamento fiscal elaborado pela fiscalização. Entretanto, em relação as diferenças a menor, objeto da infração 02, não esboçou qualquer tentativa de esclarecer a origem dessas divergência, manifestando, tão-somente, seu entendimento de que seria cabível a compensação. Entendo que assiste razão aos autuantes ao afirmarem que os recolhimentos realizados a mais, a teor dos artigos, 73 e 74, incisos I a IV do RPAF-BA/97, devem ser objeto de procedimento específico de restituição requerido pelo contribuinte.

Assim, este item da autuação é integralmente subsistente.

Diante do exposto, voto pela procedência do Auto de Infração.

Registro, por fim, uma pequena divergência de valor na quantia de R\$5,00 em relação a infração 01 – 02. 08. 36, na data de vencimento 09/06/2006, isto é, a base de cálculo é de R\$1.670,96 que à alíquota de 27% gera imposto de R\$451,16 corretamente indicado na coluna “Valor Histórico”, enquanto que, na coluna “Valor Real” consta, incorretamente, a quantia de R\$456,16.

Com isso, o valor do débito total é de R\$303.772,16 que fica aqui retificado, consoante já se encontra no Sistema SIGAT.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279468.0004/08-8**, lavrado contra **TIM CELULAR S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$303.772,16**, acrescido das multas de 50% sobre R\$ 4.662,13 e de 60% sobre R\$299.110,03, previstas no artigo 42, incisos I, “a”, II, “a”, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de junho de 2009.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – RELATOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – JULGADOR