

PROCESSO - A. I. Nº 279468.0004/08-8
RECORRENTE - TIM CELULAR S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0170-01/09
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 19/08/2010

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0218-11/10

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 recorrente. Infração caracterizada. **b)** RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Restou demonstrado no confronto entre os registros contábeis e fiscais que o contribuinte recolheu o imposto a menos. Infração caracterizada. Adequada a multa originariamente proposta para a prevista no inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Preliminar de nulidade rejeitada. Indeferido o pedido de perícia. Vencido o voto do Relator. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime quanto ao item 1 e à adequação da multa para 70% referente ao item 2.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão da 1ª JJF proferida no Acórdão JJF nº 0170-01/09, pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/09/2008, para exigir ICMS no valor de R\$ 303.777,16, em decorrência do cometimento das seguintes infrações:

1. 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;
2. 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.

A Primeira Instância julgadora proferiu a seguinte Decisão, nos termos do voto que passo a reproduzir, “*in verbis*”:

“Inicialmente, registro que na assentada de julgamento, preposto do autuado 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 Nº 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) recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares, referente a prestações de comunicação escrituradas nos livros fiscais próprios como não tributáveis. A segunda, de

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 equivoca-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
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 inócua 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. “

Em seu Recurso Voluntário, o sujeito passivo insurge-se contra a Decisão hostilizada, sob os seguintes argumentos:

- 1- Expõe inicialmente sobre a tempestividade do apelo, cujo prazo afirma ter se encerrado em 23.07.09.
 - 2- Aborda a matéria fática esclarecendo que o lançamento fiscal, no valor de R\$ 567.561,76, envolve principal, juros e multa relativamente às infrações supra descritas, do que discorda e por isso apresentou impugnação. E que, para sua surpresa, no dia 13/07/2009 foi intimado do julgamento pela primeira instância, pela procedência do AI.
 - 3- Rechaça, ainda, argüindo a impossibilidade de tributação de entes políticos, autarquias e fundações em razão da imunidade prevista no art.150, VI, “a” e “c”, da Constituição Federal.
 - 4- Invoca a nulidade da autuação acerca da infração 02, alegando que os valores apurados são incoerentes e que, na hipótese de ser rejeitada, que se proceda a perícia fiscal em prol de constatar-se o exato importe do ICMS, com encontro de contas entre toda a receita fiscal e receita contábil relativas ao ano de 2006.
 - 5- Arremata, sustentando que o autuante teria contrariado o disposto no art. 31, inciso IV, do RICMS/BA, considerando equivocado o entendimento do Fisco baiano, de que somente são passíveis de isenção as prestações de serviços de telecomunicações utilizadas por órgãos públicos estaduais, e que a isenção perseguida tem sua própria lógica, posto que seria incongruente o próprio Estado arcar com o ICMS embutido no preço dos serviços de telecomunicações se é ele próprio – o Estado da Bahia – quem
- questão, passando a transcrever o dispositivo seguinte:

“Art. 31. São isentas do ICMS:

(...)

IV - a partir de 01/01/96, as prestações de serviços de telecomunicações utilizados por órgãos da administração pública estadual direta e suas fundações e autarquias mantidas pelo poder público estadual e regidas por normas de Direito Público, devendo o benefício ser transferido aos beneficiários, mediante a redução do valor da prestação, na quantia correspondente ao imposto dispensado (Convs. ICMS 107/95 e 44/96)."

6. Acrescenta que a tributação a órgãos públicos, sejam estaduais, federais ou municipais é regida pelo Texto Constitucional, e que por isso o lançamento fiscal o viola ao pretender cobrar ICMS pela prestação de serviços de comunicação a órgãos vinculados à administração pública federal e instituições de ensino e entidades de assistência social, sem fins lucrativos, considerando que a CF, dentre os limites ao poder de tributar, veda a União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios instituírem impostos sobre patrimônio, renda e serviços, uns dos outros, e patrimônio, renda e serviços de partidos políticos, entidades sindicais, educacionais e assistenciais, passando a transcrever o artigo 150, *in verbis*:

"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;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônios, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) (...)” – grifou-se

7. Afirma que é inquestionável que o ICMS cobrado padece de qualquer embasamento legal, estando a autuação por afrontar um dos mais lídimos princípios constitucionais de nosso ordenamento jurídico: a limitação ao poder de tributar, citando a doutrina de douto Sacha Calmon, em seu Curso de Direito Tributário, que se alinha a do mestre Aliomar Baleiro.
8. Aduz que sob nenhuma **hipótese o ICMS cobrado afetará a renda ou patrimônio do ente político que arcou com o imposto gravado no preço do serviço prestado, e que a cobrança não lhe trará qualquer prejuízo econômico-financeiro**, sob pena de real violação ao art. 150, VI, “a”, “b” e “c”, da CRFB/88, e que não é outro entendimento do Tribunal Regional Federal da 4^a Região, quanto à impossibilidade de cobrança inclusive de impostos indiretos em relações que envolvam entes imunes, passando a transcrever o julgado.
9. Reitera a exposição sobre as lições de Sacha Calmon, de que a jurisprudência do STF prestigia esse mesmo entendimento, expondo ainda que cabe ao contribuinte de fato o ônus final pela relação jurídico-tributária estabelecida e que o ICMS é imposto de consumo que recai sobre o consumidor final, neste caso os próprios órgãos públicos federais e demais entidades imunes, e sendo assim, é descabida a cobrança desse imposto e multa pela operação ocorrida, sob pena de violação a dispositivo constitucional.
10. Salienta que, apenas repassa a seus consumidores o ICMS que é devido, para que, quando a Nota Fiscal (Conta Telefônica) seja paga, também o seja o ICMS, destacado na Nota, devido pela operação e que é de responsabilidade fatídica do contribuinte de fato (consumidor do serviço) e não dela, Recorrente.
11. Diz que se o consumidor do serviço goza da imunidade tributária constitucional não se pode falar em cobrança de ICMS sobre o sujeito passivo.

12. Traz à baila os ensinamentos de Aroldo Gomes de Mattos, concluindo que resta absolutamente demonstrada a improcedência da autuação, eis que os consumidores desta prestação de serviço de comunicação gozam de imunidade tributária constitucional nos termos do artigo 150, VI, “a”, “b” e “c”, da CRFB.11-Seguida autuação posto que haveria uma **suposta diferença encontrada entre as prestações de serviços escrituradas nos contratos e as prestações de serviços realizadas**.

contábeis e que o autuante incorreu em notório erro na realização do encontro de contas e procedeu a cálculos equivocados (encontro de contas da composição da receita contábil e da receita fiscal, que derivou a suposta diferença histórica de ICMS a ser recolhido no valor de R\$ 299.110,03 (duzentos e noventa e nove mil, cento e dez reais e três centavos, relativamente à infração 2, o que por si só ensejaria a nulidade do presente Auto de Infração.

13. Transcreveu o parágrafo 1º, do art. 18, do Decreto nº 7.629/99, no sentido de que, somente as incorreções e omissões formais são passíveis de correção, como demonstrado em sede de Impugnação, através de um Demonstrativo da Receita Mensal Ano 2006 (**doc. 04 da Impugnação**), com discriminação dos valores que compuseram a receita contábil e a receita fiscal e aqueles encontrados pelo autuante, que, por isso, não prosperam, inclusive porque em alguns meses a receita contábil foi maior do que aquela apurada, tomado como exemplo os meses de Agosto, Setembro e Dezembro de 2006, a revelar que a receita fiscal apurada foi notoriamente superior à base contábil, tendo sido recolhido ICMS a maior ao longo deste período. E que a presente autuação está fulminada por vício material insanável, devendo ser de pronto determinada a anulada, e caso não o seja, requer a realização de perícia fiscal, nos termos do art. 145 e seguintes, do Decreto nº 7.629/99.
14. Nomeia o assistente técnico, o Sr. Ney Guimaraes Monteiro Júnior, e apresenta os quesitos abaixo transcritos com o fito de verificar o exato montante que pode ser determinado como devido a título de ICMS em razão do encontro de contas entre toda a receita fiscal e receita contábil relativas ao ano 2006, reiterando que os cálculos realizados pelo autuante d. Fiscalização mostram-se verdadeiramente equivocados e incompletos.

“Em análise à escrita contábil e fiscal do recorrente referente às receitas auferidas no ano de 2006, é possível afirmar que houve divergência entre a receita contábil e a receita fiscal?”

- 1) *Em sendo positiva a indagação anterior, é possível afirmar que ao longo de todos os meses de 2006 a receita contábil foi superior à receita fiscal?*
- 2) *Há meses em que a receita fiscal foi superior à receita contábil?*
- 3) *Em sendo afirmativa a indagação anterior, do encontro final das contas é possível de dizer que autuação remanesce conforme indicado pela d. Fiscalização em sua autuação?*

15. Requer, por derradeiro, que o apelo seja provido para desconstituir o presente lançamento por sua notória ilegalidade.

A representante da PGE/PROFIS, Dra. Maria José Ramos Coelho Lins de Albuquerque Sento-Sé, apresentou seu opinativo pelo Improvimento do Recurso Voluntário, com esteio no art. 119, § 1º, do COTEB, sustentando o seguinte posicionamento :

“(...) O lançamento tributário teve como causas matrizes as seguintes infrações: falta de recolhimento do ICMS prazos regulamentares, referente a prestações de serviços de comunicação escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de janeiro a dezembro/2006 e destinadas a órgãos públicos federais e para associação educacional batista, contrariando o 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; recolhimento a menor do ICMS, referente a prestações de serviços de comunicação durante os meses de fevereiro a julho, outubro e novembro de 2006, cuja diferença foi apurada no confronto das prestações de serviços escrituradas no livro razão contábil e o imposto efetivamente recolhido.”

“(...) O recorrente, pessoa jurídica de direito privado, pretende com fundamento no princípio constitucional da imunidade recíproca dos entes políticos, afastar a tributação do ICMS sobre as prestações de serviços de telecomunicações a entidades públicas federais.

Todavia, o pleito do contribuinte não encontra amparo na Carta Federal. A imunidade recíproca está consagrada no inciso VI, do art. 150 da CF, cujo comando normativo determina, com clareza solar, a imunidade tributária dos entes políticos e suas respectivas autarquias e fundações, no que pertine aos impostos incidentes sobre a renda, serviços e patrimônio.

Inexiste amparo legal para o peculiar procedimento adotado pelo contribuinte, fundação, autarquia, instituição de educação ou de assistência social, amparado pela imunidade, eis que, a imunidade não se aplica ao ICMS, imposta sobre a operação de circulação de mercadorias e prestação de serviços.

Created with

independentemente de estar o ente público na condição de contribuinte de direito (realizador da operação ou prestação de serviço) ou contribuinte de fato (adquirente da mercadoria ou usuário do serviço).

Na hipótese em tela, o recorrente (pessoa jurídica de direito privado) realiza prestações de serviços de telecomunicação endereçadas a órgãos públicos federais e instituição de educação. A simples descrição da relação jurídica então materializada deixa evidente a descaracterização da imunidade recíproca invocada pelo sujeito passivo.

Efetivamente, a descaracterização sucede por varias razoes. A primeira é que a imunidade recíproca tem caráter nitidamente pessoal, ou seja, a imunidade é concedida às pessoas jurídicas de direito público para facilitar o cumprimento de suas missões institucionais e o sujeito passivo é uma empresa que pertence à categoria das pessoas jurídicas de direito privado.

A segunda é que a imunidade recíproca abrange tão somente os impostos relativos ao patrimônio, à renda e aos serviços e o ICMS incide sobre a realização de operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços de comunicação e transporte.

A terceira é que a imunidade está restrita tão somente às prestações típicas do Estado, não se aplicando 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.

Por fim, é oportuno pontuar que o RICM/97 estabelece no art. 31, inciso IV, hipótese de isenção do ICMS nas prestações de serviços de telecomunicações utilizadas por entidades da administração pública estadual direta e suas respectivas fundações e autarquias. Vale dizer, a regra isencional abrange apenas as prestações de telecomunicações utilizadas por órgãos da administração estadual, não se aplicando para órgãos federais nem tampouco para instituições de ensino e entidades de assistência social sem fim lucrativo.

Destarte, resta evidente que os argumentos adotados pelo recorrente com vistas a justificar a falta de recolhimento de ICMS ofendem frontalmente a legislação tributária estadual vigente e não se harmonizam com a imunidade recíproca criada pela Lei Máxima.

Comungo do entendimento que a conduta perpetrada pelo recorrente representa hipótese de incidência de ICMS. Trata-se de empresa de natureza privada e não ente político federal, estadual ou municipal que desenvolve prestação de serviços de telecomunicações, utilizados por órgãos federais e não por órgãos da administração estadual. Assim sendo, não há como cogitar-se da imunidade recíproca prevista no Texto Magno, nem tampouco da regra isencional prevista no RICMS/97. “

“(...)O recorrente suscita a nulidade da infração 02 do lançamento tributário sob apreço por inconsistência dos valores apurados. Em verdade, falece razão jurídica à recorrente, uma vez que consta do PAF uma descrição clara e pormenorizada dos elementos essenciais para a materialização do lançamento tributário, conforme atestam os demonstrativos fiscais anexos. Em suma, está delineado no presente lançamento, com singeleza, os elementos material, espacial, pessoal, quantificador e temporal.

Vale notar que a suplicante não logrou comprovar qualquer inconsistência nos demonstrativos fiscais comparativos entre os registros contábeis e fiscais elaborados pelo fisco estadual. Da mesma forma, não logrou indicar a origem das divergências apuradas no confronto entre os registros contábeis e fiscais. Em verdade, limita-se a negar o recolhimento à menor de ICMS, sem apresentar qualquer prova material capaz de alterar o débito apurado no lançamento.

No que pertine ao pedido de perícia, não vislumbro a presença dos requisitos esposados no art. 147, inciso II, alínea “a” e “b”, do RPAF.”

VOTO (vencido quanto à primeira infração e à adequação da multa para 70% referente à segunda infração)

O ponto fulcral de partida na análise da matéria em foco está em estabelecer se procede ou não a arguição, pelo recorrente, de que cabe ou não ao contribuinte de fato o ônus final pela relação jurídico-tributária, por ser o ICMS um tributo de consumo, que recai sobre o consumidor final, neste caso os próprios órgãos públicos federais e demais entidades imunes para quem prestou o serviço de telecomunicação.

Considerando que os consumidores finais dessa relação jurídica de prestação de serviços de comunicação são entes imunes e, em havendo, como há, expressa disposição na Lei Maior - que se sobrepõe a qualquer outra, imperativamente - vem a tornar a cobrança de ICMS um descompasso com essa regra de raiz constitucional, independentemente da legislação estadual, norma em simetria, e muito menos ainda convém.

Created with

Isto porque, sendo o consumidor final os órgãos públicos federais e *demais entidades imunes*, certo afirmar quanto à existência de óbice para se exigir o ICMS por um serviço cuja tributação recairia sobre o consumidor beneficiado, e não sobre prestador do serviço, *in casu*, o recorrente.

Logo, uma vez que o Texto Constitucional imunizou determinados fatos e estabeleceu os entes imunes da incidência de tributos, sem exclusão do ICMS, tal regra prevalece, daí que compartilho do entendimento esposado pelos Professores Sacha Calmon Navarro Coelho, Eduardo Maneira e Igor Mauler Santiago, extraído das transcrições constantes no Recurso Voluntário, que passo a reproduzir como lastro para meu posicionamento, “*verbis*”:

“Não é demais lembrar que o ICMS é verdadeiro imposto sobre o consumo, que não deve onerar o contribuinte de direito, sendo por este repassado ao elo seguinte da cadeia de circulação de mercadoria, e assim por diante, até cristalizar-se em definitivo sobre os ombros do consumidor final.” (grifou-se)

Pelo que, por ser o ICMS um imposto que recai efetivamente sobre os contribuintes de fato, quais sejam, os consumidores finais, e estes uma vez amparados pela imunidade concedida pelo art. 150, VI, “a”, “b” e “c”, da Carta Magna, impede o Estado de exigir o repasse de tributo ao consumidor, que é o contribuinte de fato da relação jurídico-tributária, e são entes imunes a quem esse tributo indireto, por força da imunidade tributária que gozam, não lhes deve ser repassado ante o fenômeno da repercussão.

Disso resulta afirmar, dentro desta linha intelectiva, que há um óbice quanto à exigência do ICMS, considerando que o recorrente é tão-somente a contribuinte de direito e, nesta condição, não arca com a carga tributária que repassa ao usuário, como foi por ela bem salientado em seu apelo, nestes termos :

“Na verdade, se o valor ora cobrado do recorrente por suposta falta de ICMS destacado na Nota Fiscal, bem como de seu recolhimento, caberia diretamente ao consumidor que utilizou o serviço de comunicação, e este é imune, é absurdo querer cobrar o ICMS do autuado.

In casu, verifica-se que almeja o Estado da Bahia cobrar do recorrente ICMS que deveria ser arcado por órgãos da Adm. Pública Federal e entidades educacionais sem fins lucrativos, sendo que todos estes são entes imunes, o que retira qualquer possibilidade de cobrança do ICMS nesta operação!

De salientar que o recorrente apenas repassa a seus consumidores o ICMS que é devido, para que quando a Nota Fiscal (Conta Telefônica) seja paga, também o seja o ICMS, destacado na Nota, devido pela operação e que é de responsabilidade fática do contribuinte de fato (consumidor do serviço) e não dela, Recorrente!

Se o consumidor do serviço goza da imunidade tributária constitucional não se pode falar em cobrança de ICMS sobre o autuado!

Desta forma, resta absolutamente 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 artigo 150, VI, “a”, “b” e “c”, da CRFB.

Como visto está, o ICMS que está sendo exigido do recorrente recairia não sobre ela, mas sim sobre o contribuinte de fato, e como se tratam de entes imunes, à luz do art. 150, VI, “a” e “c” da CF (entidade associativa educacional batista e os órgãos da administração pública federal), essa cobrança colide com a expressa vedação constitucional de se exigir esse imposto dentro desse contexto fático-jurídico, qual seja, prestador de serviço de telecomunicação de um lado, e do outro, os consumidores finais, contribuintes de fato que gozam da imunidade tributária.

Logo, entendo como improcedente a primeira imputação baseada no relevante aspecto de que, como visto, trata-se de serviço de telecomunicação realizado pelo recorrente, mas destinado à pessoa jurídica de direito privado e/ou público que goza dessa imunidade tributária, hipótese em que o ICMS não é devido por esse usuário imune, como foi corretamente por ela pontuado, justamente por ser ela mera contribuinte de direito e não de fato, derivando, por conseguinte, na ilação da impossibilidade da exação tributária em respeito a esse preceito constitucional imunizante, consagrado que está no bojo da Lei Magna desta República.

Nesta esteira, corroboro com o entendimento esposado pelo recorrente, que é mera contribuinte *de jure*, ao fornecer, como concessionária, seu serviço de telecomunicação ao contribuinte de fato, no caso entes imunes.

em socorro aos presentes fundamentos, transcrever o entendimento de Professor Hugo de Brito Machado, que extraio do corpo da súplica recursal, “verbis”:

“No fornecimento de energia, o preço é tarifado, e o imposto é juridicamente cobrado como um plus. Há, portanto, clara repercussão jurídica do imposto, como aliás preconizam Alfredo Augusto Becker e Hugo de Brito Machado. **O ICMS não é custo do fornecedor de energia. Seus custos são cobertos pela tarifa.** Na verdade, a lei apenas conferiu ao concessionário o dever jurídico de recolher o ICMS, mas atribuiu-lhe também o direito de exigir do consumidor o reembolso respectivo. Há inclusive, semelhança entre incidência do ICMS na energia elétrica e a sistemática de arrecadação do sale tax norte-americano. O consumidor conhece o preço do item consumido sem o imposto, que, após a compra, no momento do pagamento, é adicionado.”

Em nota de rodapé, esclarece aquele jurista que nesse caso sequer ocorre o fenômeno da repercussão econômica, pois o ônus do tributo incide diretamente sobre os consumidores da energia elétrica:

(...)

Isso não ocorre na distribuição de energia elétrica, pois, além de não haver livre mercado, o preço da energia é tabelado, sendo acrescido o ICMS após o consumo e cálculo do preço devido pelo consumidor. **Alto ou baixo, o ônus do tributo não é arcado pelo vendedor de energia, que, exatamente por isso, não tem interesse em discuti-lo.**’

(...)

Daí se infere, com toda clarividência, que:

- a) **o ICMS cobrado na nota fiscal pelos fornecedores de energia elétrica é imposto de consumo, constituindo-se, assim, em despesa orçamentária dos Municípios e, em contrapartida,**
- b) **representa receita derivada dos Estados, e, consequentemente,**
- c) **os prestadores de serviço são partes absolutamente neutras nessa relação tributária.**

Isso significa dizer que os Recursos orçamentários dos Municípios, que são notoriamente precários para atender às suas finalidades públicas e essenciais, estão sendo espuriamente desviados a favor dos Estados, mediante esse insólito entendimento fiscal, violando-se assim o sentido e alcance do princípio constitucional da imunidade recíproca, teleologicamente interpretado.” (grifou-se) “

Ademais disso, como destacado foi pelo recorrente e não pode ser olvidado, a jurisprudência pretoriana, mormente aquela exarada pelo TRF da 4ª Região, posiciona-se no sentido de que a imunidade não é restrita aos impostos sobre patrimônio, renda e serviços, estendendo-se aos impostos indiretos, como é o caso do ICMS, pelo que julgo pela improcedência da infração 1.

No tocante à infração 2, inicialmente devemos de logo afastar a nulidade requerida pelo sujeito passivo, visto que a exigência fiscal em tela não contém qualquer mácula que a inquineria de nulidade, não conseguindo o recorrente provar a ocorrência de inconsistências nos demonstrativos elaborados pelos autuantes, embasadores da autuação, inclusive devendo ser ressaltado que tais demonstrativos refletem os registros fiscais e contábeis do recorrente, registros estes de sua autoria e apresentados quando da ação fiscal, mediante intimação.

Registre-se que, como bem pontuou a PGE/PROFIS ao apreciar a nulidade suscitada, que “*consta do PAF uma descrição clara e pormenorizada dos elementos essenciais para a materialização do lançamento tributário, conforme atestam os demonstrativos fiscais anexos. Em suma, está delineado no presente lançamento, com singeleza, os elementos material, espacial, pessoal, quantificador e temporal*”.

Por fim, ainda em preliminar, devemos também de logo indeferir o pedido de perícia requerido pelo recorrente, adotando os mesmos fundamentos apresentados pela Primeira Instância, visto que, com amparo no art. 147, II, “a”, do RPAF/99, abaixo transcrito, a prova do fato não depende de conhecimento especial de técnicos, sendo suficientes para a formação da convicção desta Relatora os elementos já acostados aos autos, extraídos que foram da própria escrita fiscal e contábil do recorrente.

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

II - de perícia fiscal, quando:

- a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos”.

No mérito, é descabida a pretensão do recorrente, pelo que mantém a Primeira Instância, como se aqui transcritos estivessem seus fundamentos, qualquer incongruência com o posicionamento supra, eis que nã



menos a comprovação, pelo sujeito passivo, de que nessa segunda imputação haveria co-relação com as prestações de serviços aos referidos entes imunes, a concluir tratar-se de prestação a consumidores finais diversos.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para julgar pela Improcedência da infração 1, alterando a Decisão hostilizada, e pela Procedência da segunda imputação, mantendo-a inalterada, inclusive quanto aos valores ali deliberados como devidos pelo recorrente ao fisco baiano.

VOTO VENCEDOR (Quanto à infração 1 e pelo correto enquadramento da multa originariamente proposta para o item 2)

Data venia o entendimento exarado pela ilustre relatora em seu voto, sua conclusão pela insubsistência da infração imputada ao recorrente no item 1 da autuação não se encontra em consonância com a melhor doutrina e jurisprudência sobre a matéria posta à discussão neste lançamento de ofício.

A questão da aplicabilidade da imunidade tributária aos chamados impostos indiretos, caso do ICMS e do IPI, é matéria polêmica, sendo que são duas as teses que centram a discussão sobre o tema: Pela Teoria Econômica, que privilegia o efeito do tributo sobre o patrimônio ou a renda do ente imune, mesmo estando na condição de contribuinte de fato, a operação praticada por pessoa não imune seria amparada pela imunidade, sob pena de estar-se a onerar o ente imune. Pela Teoria Formal, no entanto, centrada na situação jurídica do ente imune na relação jurídica tributária, a imunidade somente ocorreria nos casos em que o ente imune ocupasse a posição de contribuinte de direito, ou seja, quando ele próprio prestasse o serviço ou realizasse a circulação da mercadoria. Tese esta, frise-se, que foi sumulada pelo STF em relação ao IPI (mas também aplicável ao ICMS, por serem ambos impostos indiretos), de nº 591 – com a seguinte redação: “*A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados*”.

A teoria adotada pela maioria da doutrina tem sido a Teoria Formal, afastando a imunidade em tela, sendo que, quanto aos tribunais superiores, muito embora a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal seja pendular, ao menos quando tal tema envolve a aquisição de energia elétrica, comunicação e transporte, este, acatando a Teoria Formal, tem rechaçado o reconhecimento desta imunidade. Já o Superior Tribunal da Justiça adota também a Teoria Formal, inclusive na apreciação de questões que envolvem o indébito tributário, ao entender no sentido da ilegitimidade passiva do contribuinte de fato à repetição do indébito.

Assim, segundo o STF, a relação jurídica de natureza tributária estabelece-se, apenas, entre o Poder tributante e o contribuinte ou responsável, nos termos da lei, pouco importando, para efeito de imunidade, a repercussão econômica do imposto. Por sua vez, o entendimento exarado nos seguintes julgados: RE 114.977; RE 161.384; RE 113.149; RE 105.486/MG; RE 104.504/MG; RE 68.924; RE 67.814; RE 68.741 e RE 78.623, foi no sentido de que: “*Não é possível opor a realidade econômica à formula jurídica para excluir uma obrigação fiscal precisamente definida em lei. O contribuinte de fato é estranho à relação tributária e não pode, alegar, a seu favor, a imunidade recíproca*”.

Ressaltamos que existe unanimidade de entendimento no âmbito dos tribunais superiores no sentido de que, sendo a concessionária do serviço – quer de energia elétrica, quer de comunicação - o contribuinte de direito do ICMS, aos entes políticos, bem como às entidades de assistência social, templos ou partidos políticos, “*como consumidores ou tomadores do serviço, contribuintes de fato, portanto, faltariam até mesmo legitimidade ativa ad causam para postular o direito de fruição da imunidade tributária na aquisição de energia elétrica ou no uso do serviço de comunicação, dado tratar-se precisamente de consumidores finais que por isso mesmo, dela não se beneficiam*” (AI-AgR 671.412 Relator Min. F

Min. Marco Aurélio; AC-MC 457, Relator Min. Carlos Britto; AI Created with Aurélio; AgRg no REsp 1.065.172, Relator Min. Francisco Falcão



nitroPDF professional

download the free trial online at nitropdf.com/professional

Humberto Martins; REsp 1000557, Relator Min. Castro Meira; RMS nº 7.044, Relator Min. Francisco Falcão e REsp 1033523, Relator Min. Humberto Martins e RMS 26578, Relator Min. José Delgado).

Julgado mais recente adota a mesma linha, conforme abaixo visto:

"TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL - ICMS - ENERGIA ELÉTRICA - TELECOMUNICAÇÃO - MANDADO DE SEGURANÇA - SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO - ART. 150, INCISO VI, ALÍNEA "A", DA CF - SUPOSTA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - INEXISTÊNCIA. r

1. Restringe-se a controvérsia acerca da imunidade tributária recíproca entre o município e o Estado membro no que tange à incidência do ICMS.

2. A imunidade recíproca ou intergovernamental recíproca decorre da essência do sistema federativo pátrio. Por certo, depreende-se da Constituição da República que os entes de Direito Público, quais sejam, União, Estados, Distrito Federal e Municípios não podem instituir impostos sobre diversas entidades, serviços ou renda uns dos outros. (Art. 150, inciso VI, alínea "a", da CF).

3. Na hipótese dos autos, o ICMS não incide sobre o patrimônio a renda ou os serviços do Município, mas, incide sobre o fornecimento dos serviços de energia elétrica e de telefonia por ele consumidos, descharacterizando, por conseguinte, a suposta imunidade recíproca do art. 150, inciso VI, alínea "a", da Constituição da República. Recurso em mandado de segurança improvido. RMS 19711 / SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, j. 27/02/2007 "

Ainda podemos citar o RMS nº 6.827/PR, da Relatoria do Min. José Delgado, onde assim se posicionou o STJ, através dos seguintes excertos do voto do ilustre Ministro:

"A imposição do princípio da imunidade tributária entre pessoas jurídicas de direito público não alcança o ICMS exigido do Município por empresas concessionárias de serviços de telefonia ou de fornecimento de energia elétrica". "O Estado do Paraná cobra o ICMS das empresas concessionárias de telefonia ou de fornecimento de energia elétrica. Não o faz dos Municípios." "Essas entidades, empresas de direito privado, não estão favorecidas pela imunidade tributária. Esta só ocorre entre pessoas jurídicas de direito público".

"O ICMS incide sobre os serviços prestados pela concessionária de telefonia, bem como pelo fornecimento de energia elétrica e não sobre qualquer serviço do Município impetrante. Assim, vislumbra-se que o serviço tributado in casu não é prestado pelo Município. Como bem pode ser observado, o Estado do Paraná não está cobrando do impetrante, mas sim das prestadoras do serviço. Deve-se ter em conta que nos impostos indiretos, como é o caso do ICMS, o contribuinte de direito é o comerciante, o industrial ou o produtor, que vincula-se diretamente através do fato imponível com o ente tributante. Neste caso, os contribuintes do imposto estadual são a TELEPAR e a COPEL e não o Município impetrante, que apenas paga a estas concessionárias o preço e não o tributo dos serviços de telefonia e energia elétrica a si prestados. Vale ressaltar que o que o impetrante paga não é imposto, mas sim preço. Ocorre que o ICMS pago pelas concessionárias integra o custo do seu serviço e, como tal, ao menos na visão empresarial, deve ser repassado para o preço final. Veja-se que não é só o ICMS que compõe o custo dos serviços de telefonia e energia elétrica, mas também outros tantos impostos".

Portanto, como bem frisou a PGE/PROFIS, em síntese, estão abrangidos pela imunidade tão-somente os serviços prestados e as operações realizadas pelos próprios entes imunes, e não os serviços por eles tomados ou as operações que não realizam como contribuinte de direito.

Assim, sendo o recorrente - concessionária do serviço de telecomunicação – contribuinte de direito, não cabe a imunidade requerida nas prestações de serviço realizadas a entes imunes, já que *"o terceiro - adquirente da mercadoria ou tomador do serviço – só paga "preço", nunca tributo devido, pois a responsabilidade pelo pagamento do imposto, como obrigação própria, ainda que indevido, é sempre do sujeito passivo, nunca do consumidor final"*.

Quanto à exigência fiscal descrita no item 02 da autuação – onde se imputa ao sujeito passivo o recolhimento a menos do ICMS relativo à prestação de serviços de comunicação, apurado mediante confronto das prestações de serviços escrituradas no Razão Contábil e Livros e Documentos Fiscais do estabelecimento autuado - devemos ressaltar que a multa originariamente proposta pelos autuantes, de 60%, prevista no inciso II, alínea "a", do art. 42 da Lei nº 7.014/96, não é a adequada à infração imputada, e sim a prevista no inciso III do mesmo dispositivo e diploma legal citados, que é de 70%.

E, de fato, a multa de 60%, prevista na alínea "a", II, do art. 42, é tempestivo do imposto em razão de registro de operação ou p tributada, em caso de erro na aplicação de alíquota, na determina

apuração dos valores do imposto, desde que os documentos tenham sido emitidos e escriturados regularmente. No caso em apreço, apurou-se de fato omissão de receitas tributáveis, mediante levantamento fiscal realizado nos livros fiscais e contábeis do sujeito passivo, enquadrando-se o fato infracional na regra disposta no inciso III, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, abaixo transcrita, “in verbis”:

“Art. 42 Para as infrações tipificadas neste artigo serão aplicadas as seguintes multas:

III - 70% do valor do imposto não recolhido tempestivamente, em razão da falta de registro de documentos fiscais nos livros fiscais próprios, apurando-se a prática de atos fraudulentos, tais como suprimento de caixa de origem não comprovada, saldo credor de caixa, passivo fictício ou inexistente, entradas ou pagamentos não contabilizados, ou quaisquer outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque;”

Registre-se, por oportuno, que, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, abaixo transscrito, a autoridade lançadora ao constituir o crédito tributário apenas propõe a aplicação da penalidade cabível, sendo atribuição da autoridade julgadora ou da procuradoria fazendária, esta última no controle da legalidade, a adequação da multa legalmente prevista ao fato infracional cometido pelo sujeito passivo.

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

Do exposto, somos pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo e homologando a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE a infração descrita no item 1 da peça inicial do lançamento de ofício epigrafado e pela adequação da multa a ser cominada para a infração descrita no item 2 da autuação para 70%, prevista no inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime quanto à primeira infração e, em relação à adequação da multa referente à segunda infração, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 279468.0004/08-8, lavrado contra TIM CELULAR S.A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$303.772,16, acrescido das multas de 50% sobre R\$4.662,13 e 70% sobre R\$299.110,03, previstas no artigo 42, incisos I, “a” e III, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Em relação à infração 1 e quanto ao enquadramento da multa para o item 2) – Conselheiros(as): Sandra Urânia Silva Andrade, Fernando Antonio Brito Araújo e Denise Mara Andrade Barbosa.
VOTO VENCIDO (Em relação à infração 1 e quanto ao enquadramento da multa para o item 2) – Conselheiros(as) Alessandra Brandão Barbosa e Valnei Sousa Freire.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de julho de 2010.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

ALESSANDRA BRANDÃO BARBOSA – RELATORA VOTO VENCIDO
(Em relação à infração 1 e quanto a adequação da multa)

SANDRA URÂNIA SLVA ANDRADE – RELATORA VOTO VENCEDOR
(Em relação à infração 1 e quanto a adequação da multa)

JOÃO SAMPAIO REGO

Created with

