

A. I. Nº -278003.0010-11/3
AUTUADO -TELEMAR NORTE LESTE S/A
AUTUANTES -MIRIAM BARROSO BARTHOLO, MARIA CRISTINA DE OLIVEIRA ALMEIDA,
ROQUELINA DE JESUS, SANDRA MARIA SILVA NOYA e VANIA FERRARI RAMOS
ORIGEM -IFEP SERVIÇOS
INTERNET -14. 12. 2011

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0305-01/11

EMENTA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO. CARTÃO INDUTIVO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. O art. 4º, inciso I, § 2º, inciso I, do RICMS/BA, estabelece que o fato gerador do ICMS nas prestações de serviços de comunicação de qualquer natureza, por qualquer processo, ocorre no momento, da prestação onerosa de serviço de comunicação de qualquer natureza, inclusive na geração, emissão, transmissão, retransmissão, repetição, ampliação ou recepção de comunicação, por qualquer meio ou processo, ainda que iniciada ou prestada no exterior. Porém, sendo o serviço de comunicação prestado mediante cartão ou assemelhados, estabelece o referido dispositivo regulamentar que ocorre o fato gerador no momento em que a concessionária ou a permissionária prestadora do serviço forneça a usuário ou a terceiro intermediário os instrumentos necessários à sua prestação por meio exclusivamente de terminal de uso público. Assim sendo, é possível apurar o imposto devido mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, conforme realizado pela Fiscalização, haja vista que a mensuração do valor da prestação do serviço de telecomunicação pode ser realizada no próprio cartão. Infração caracterizada. Indeferido o pedido de perícia. Não acolhida a arguição de nulidade e decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/06/2011, exige ICMS no valor de R\$ 1.114.552,18, acrescido da multa de 70%, em decorrência da falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias no exercício de 2006. Consta se referir a omissão de receitas tributárias de telecomunicações, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque de cartões do exercício de 2006, conforme demonstrado nos Anexos 01 a 05.

O autuado, através de advogados legalmente constituídos, apresentou defesa (fls. 14 a 39), reportando-se, inicialmente, sobre a tempestividade da impugnação.

Discorre sobre os fatos que ocasionaram a autuação, transcrevendo a infração, assim como os dispositivos do RICMS/BA, que fundamentaram o lançamento de ofício.

Afirma que deve ser integralmente extinto o débito fiscal consubstanciado no presente Auto de Infração, visto que se refere a mercadorias que não deram saída do seu estabelecimento, mas sim que foram objeto de perdas por extravio no armazenamento, uso interno para testes, dentre outros motivos, razão pela qual a mera indicação de sua entrada no estoque não implica direito ao tributo,

sendo necessário demonstrar o fato gerador, isto é, a circulação onerosa de mercadorias, o que não ocorreu no presente caso.

Preliminarmente, argui a nulidade do Auto de Infração, por ausência de fundamentação e desrespeito ao princípio da motivação.

Consigna que além de todas as irregularidades cometidas pela Fiscalização que serão tratadas nas razões de mérito da presente impugnação, não há como afastar a nulidade do Auto de Infração por ausência de fundamentação, como se verá a seguir.

Observa que para apurar o valor imputado como devido a Fiscalização se valeu da prerrogativa do artigo 60, inciso II, alínea “a”, do RICMS/BA, cujo teor transcreve.

Diz que da leitura do ato normativo acima mencionado, verifica-se que a lavratura do Auto de Infração decorreu exclusivamente com base no artigo 60, inciso II, alínea “a”, do RICMS/BA, o qual dispõe acerca da apuração de base de cálculo nos casos de omissão de saídas de mercadorias.

Salienta que o referido artigo do RICMS/BA, estabelece que na omissão de saída de mercadorias, o ICMS será apurado pelo *“preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada.”*

Alega que este, absolutamente, não é o caso dos autos.

Frisa que, conforme já explicitado acima, trata o presente Auto de Infração de suposto não recolhimento de ICMS-Comunicação, o qual é devido tão somente mediante a existência de um serviço, por óbvio, de comunicação. Diz que não se está, portanto, diante de um caso de incidência de ICMS pela circulação de mercadorias, mas sim de ICMS incidente sobre serviço de comunicação, como se depreende da própria documentação que serviu de suporte ao Auto de Infração, no caso, Inventários, Notas Fiscais de Entrada e de Saída.

Assevera que houve, sim, a entrada de créditos passíveis de utilização em terminal de uso público – TUP, popularmente conhecido como orelhão, por meio dos quais se opera um serviço de comunicação, não se tratando de compra e venda de “mercadorias”, mas de prestação de serviço de comunicação.

Diz que fica cristalino, assim, que a prestação onerosa de serviço de comunicação de telefonia, concretizada por meio dos cartões indutivos, não se confunde com a comercialização dos cartões propriamente ditos, ou seja, os cartões são meros meios de potencialização da prestação do serviço de comunicação nos TUP’s.

Salienta que tanto os cartões não representam “mercadorias”, que as notas fiscais fazem menção ao preço dos créditos a serem utilizados, não ao preço de algo físico.

Consigna que para ilustrar o quanto defendido, vale observar que o Anexo 4 do Auto de Infração, possui no livro Registro de Inventário de 2006, uma série de Notas Fiscais com classificação nº 85235910, nas quais há referência a cartões indutivos, percebendo-se, nitidamente, que o valor total de cada Nota Fiscal é calculado pela quantidade de créditos de utilização em terminais de uso público de telefonia, multiplicado pelo valor de cada ligação, valor este aprovado pela ANATEL, conforme exemplifica.

Destaca que a nota fiscal faz menção expressa aos créditos que serão utilizados nos orelhões, não a “mercadorias”, ou seja, noutras palavras, não se tem um valor por cartão indutivo, mas sim um valor por cada crédito que será utilizado na concretização do serviço de comunicação que presta. Acrescenta que se tratasse de uma “circulação de mercadorias” propriamente dita, o valor unitário seria referente ao valor de cada cartão, não aos seus créditos. Exemplifica dizendo que um pacote de biscoito possui como valor unitário o pacote, não cada biscoito existente no interior da embalagem. Afirma que resta comprovado que as supostas omissões na escrituração fiscal não se referem a mercadorias para fins tributários, mas sim de créditos para utilização nos TUP’s, isto é, serviço de comunicação. Acrescenta que, paralelamente, resta pacífico que o autuante agiu equivocadamente

ao utilizar a circulação de mercadoria simples como fundamento para a presente autuação, conforme afirmado na acusação fiscal, cujo teor reproduz.

Sustenta que diante de um caso de incidência de ICMS-Comunicação, o artigo mencionado não é aplicável ao caso, motivo pelo qual inexistente fundamentação legal capaz de amparar o presente Auto de Infração, haja vista que a base de cálculo do tributo exigido foi auferida através de utilização de dispositivo legal inaplicável. Acrescenta que, por outro lado, percebe-se que a própria descrição dos fatos do Auto de Infração está equivocada, por considerar os cartões indutivos como mercadorias, ao passo que são meros meios de concretização do serviço de comunicação que presta.

Afirma que inexistindo fundamentação, inexistente motivação.

Aduz que é sabido que a motivação é condição indispensável para a validade de um ato ou de uma decisão administrativa, sem a qual o ato ou decisão é manifestamente nula. Invoca, nesse sentido, lição de Hugo de Brito Machado Segundo e James Marins.

Salienta que o princípio da motivação emana, indubitavelmente, do princípio do devido processo legal, a fim de assegurar outros princípios, tais como a ampla defesa, contraditório, amplo acesso ao Judiciário e da própria necessidade de serem fundamentados os atos administrativos.

Diz que outro não pode ser o entendimento, uma vez que sem a motivação, princípio implícito na Constituição da República de 1988, violado estará o princípio do contraditório e da ampla defesa, pois a atuação do administrado estará mitigada por não ter/saber contra o quê se defender, inexistindo devido processo legal. Acrescenta que a legislação infraconstitucional houve por bem exigir a motivação na atuação da Administração Pública, conforme a Lei 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, cujos artigos transcreve. Cita e transcreve, nesse mesmo sentido, o Decreto nº 70.235/72, bem como o RPAF/BA, aprovado pelo Decreto Estadual nº 7.629/99. Diz, ainda, que o Judiciário, com o mesmo posicionamento, já se manifestou, exigindo a motivação das decisões administrativas, como fez o Tribunal Regional Federal da 1ª e 3ª Região, cujas decisões transcreve.

Frisa que resta, com amparo constitucional, legal e jurisprudencial, pacífico que a ausência de fundamentação acarreta na ausência de motivação, a qual é fundamental nas decisões administrativas, dentre elas o Auto de Infração, sob pena de nulidade.

Alega que no caso em discussão a Fiscalização se valeu de uma legislação inaplicável ao caso para exigir ICMS-Comunicação, ou seja, a decisão se pautou em uma fundamentação jurídica que não permitiria a incidência tributária desejada, simplesmente por estar totalmente divorciada da realidade do caso, ou seja, ICMS sobre circulação de mercadorias *versus* ICMS incidente sobre serviço de comunicação.

Afirma que resta evidenciada a manifesta nulidade do Auto de Infração ora vergastado, visto que inexistem clareza e congruência fática e jurídica entre a motivação e o Auto de Infração.

Destaca que não há espaço e argumentação jurídica para se alegar que existiu motivação e que o fato do artigo 60, inciso II, alínea “a” do RICMS/BA não se adequar à realidade dos fatos não gera ausência de tal requisito. Aduz que uma defesa nesta linha beiraria o absurdo e estaria em total discrepância com o ordenamento jurídico brasileiro.

Assevera que a fundamentação legal e fática destoante da realidade do caso não pode, jamais, ser considerada como validadora de um Auto de Infração, havendo, no mínimo, uma má fundamentação, a qual também ensejaria a nulidade da decisão. Reproduz ensinamentos de Alexandre Freitas Câmara, para reforçar o seu argumento, salientado que apesar de se referir ao processo civil, é cristalino que tais ensinamentos são totalmente aplicáveis ao processo administrativo, vez que fundados em princípios inerentes à Administração Pública e à atuação do Judiciário. Colaciona decisões proferidas no âmbito da Receita Federal do Brasil, acerca de casos similares, reproduzindo-as.

Sustenta que não sobra outra conclusão, senão a de que o Auto de Infração impugnado é nulo por não cumprir o princípio da motivação, nos termos preconizados pela Constituição da República; do

artigo 2º, parágrafo único, inciso VII, e artigo 50, caput e § 1º, da Lei 9.784; do artigo 31 do decreto 70.235/72; e dos artigos 39, inciso V c/c 21 do Decreto Estadual nº 7.629/99.

Continuando, consigna que caso as razões de mérito adiante aduzidas e a nulidade acima demonstrada não sejam acatadas por esta Junta de Julgamento Fiscal, o que admite por mera argumentação, parte do crédito tributário constituído pelo Auto de Infração, irá, necessariamente, se referir a supostos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a 6 de julho de 2006, sendo inafastável ter-se operado a decadência do direito do Fisco Estadual de lançá-los. Acrescenta que entender de forma diversa seria dizer que todos os cartões indutivos autuados supostamente deram saída do estabelecimento no mesmo dia 31/12/2006. Isto porque o ICMS é espécie de tributo cujo lançamento é feito por homologação, em que o sujeito passivo calcula o valor do tributo devido e antecipa o seu pagamento ou creditamento, aguardando que o lançamento seja homologado, expressa ou tacitamente, pela autoridade administrativa competente. Reproduz a respeito o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Frisa que determina a lei que passados cinco anos da ocorrência do fato gerador, sem que o Fisco Estadual tenha se manifestado, ou seja, sem que tenha expressamente homologado o lançamento, considerar-se-á ocorrida sua homologação tácita e, em consequência, definitivamente extinto o suposto crédito tributário.

Observa que, no presente caso, o Fisco exige débitos referentes aos supostos fatos geradores ocorridos no longínquo ano de 2006, sendo certo que ao se considerar que houve a prestação de serviço de comunicação, não foi todo ele prestado em 31/12/2006, razão pela qual não há dúvidas de que se passaram 5 (cinco) anos de sua hipotética ocorrência lançado no Auto de Infração em lide, do qual foi cientificado em 07 de julho de 2011. Diz que em razão da decadência verificada no presente caso, é aplicável o disposto no artigo 156, inciso V, do CTN, cuja redação transcreve. Registra que é exatamente o que ensina Paulo de Barros Carvalho, conforme texto que reproduz parcialmente.

Afirma que somente a constituição efetiva do crédito tributário, por parte da autoridade administrativa, por via do lançamento no prazo quinquenal, é que poderia evitar que o tributo fosse fulminado pela decadência. Ressalta que nada pode interromper o decurso do prazo decadencial. Cita e transcreve, nesse sentido, decisão do Superior Tribunal de Justiça, que firmou entendimento, inclusive em sede de recurso repetitivo na forma do artigo 543-C do CPC, que nos casos de tributos sujeitos ao regime de lançamento por homologação, em que tenha havido recolhimento prévio, o prazo para o Fisco constituir o crédito tributário encerra-se após cinco anos da ocorrência do fato gerador. Também, o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia pacificou entendimento no mesmo sentido, conforme decisões que reproduz.

Alega que considerando que apura mensalmente e recolhe pontualmente aos cofres do Estado de Bahia o tributo em discussão, é fato inquestionável que, *in casu*, é de ser aplicada a regra inserta no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, de forma que resta evidente a ocorrência da decadência do direito fazendário de constituir os supostos créditos tributários relativos ao período de janeiro a 06 de julho de 2006, conforme se infere da leitura dos julgados acima referidos.

Afirma que os créditos tributários objeto da autuação estão decaídos, haja vista que se referem a supostos fatos geradores ocorridos há mais de 05 (cinco) anos e que a regra de decadência a ser seguida é a do artigo 150, §4º do CTN, razão pela qual deve ser prontamente decretada a decadência do direito de o Fisco Estadual constituir parte do suposto crédito tributário, referente ao período de janeiro de 2006 a 06 de julho de 2006, considerando-se o mesmo definitivamente extinto, nos termos dos artigos 150, §4º, e 156, inciso V, ambos do Código Tributário Nacional.

Prosseguindo, diz que o Fisco, despido de qualquer embasamento fático-probatório, lhe autuou equivocadamente, por supostas saídas de mercadorias de seu estabelecimento sem o respectivo documento fiscal, não tendo sequer apurado se havia de fato comercializado tais mercadorias, limitando-se a embasar sua autuação no Levantamento Quantitativo de Estoque de Cartões.

Assevera que as mercadorias baixadas do estoque jamais foram comercializadas, isto porque nunca foram postas no comércio, em virtude de seu perecimento, extravio, dentre outros motivos alheios à sua vontade, não caracterizando, portanto, o fato gerador do tributo exigido pelo Fisco Estadual.

Sustenta que desta forma, é manifestamente improcedente o entendimento da Fiscalização, no sentido de que a mera diferença de estoque tipifica omissão de receitas de ICMS.

Aduz que a simples diferença de estoque, se não for acompanhada de outros elementos de prova, não tem o condão de caracterizar a realização de operações mercantis, sob pena de afronta ao princípio da legalidade.

Afirma que o Auto de Infração em discussão parte de premissa equivocada, uma vez que se funda exclusivamente em presunções, indícios ou suposições, vez que aduz a ocorrência de omissão de receita pelo simples fato de haver diferença de estoque.

Destaca que a Fiscalização em nenhum momento leva em consideração o tipo de atividade que desenvolve, nem a mercadoria comercializada, que, por se tratar de cartões telefônicos e possuírem em sua composição microfusíveis que se espalham por toda sua superfície fina, é extremamente frágil e portátil, devido a sua espessura e tamanho, estando sujeitas a avarias, extravio e outros eventos.

Esclarece que o legislador não estabeleceu, e se o fizesse estaria fora dos paradigmas constitucionais, que avarias e extravios caracterizam hipótese de incidência do ICMS. Acrescenta que sobre a incidência do ICMS, a Constituição Federal, em seu artigo 155, inciso II, dispõe sobre o fato gerador do Imposto sobre Circulação de Bens e Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, conforme redação que transcreve.

Diz que se depreende da leitura dos referidos dispositivos, que o fato gerador do tributo exigido pelo Fisco Estadual é a circulação onerosa de mercadorias e a prestações onerosas de serviços de comunicação, não podendo se valer única e exclusivamente do disposto no artigo 60, inciso II, alínea “a”, do RICMS/BA. Acrescenta que caso esta Junta de Julgamento Fiscal entenda ser ele aplicável à prestação de serviço de comunicação, o que se admite, por mero amor ao debate, para lhe imputar exigência, será necessário, de qualquer forma, que o Fisco comprove a onerosidade na prestação do serviço.

Afirma que avarias e extravios não acarretam a circulação de mercadorias e, no caso específico dos cartões indutivos, não configuram a prestação de serviço oneroso de telecomunicação, por esses motivos, não são tributadas pelo ICMS.

Sustenta que para que haja a obrigação de recolhimento do tributo em exigência, é imprescindível a existência de prova cabal, a cargo do Fisco, da prestação de serviço de telecomunicação, decorrente de operações mercantis efetivamente realizadas. Cita e transcreve lição de Roque Antonio Carrazza sobre o tema.

Observa que, mesmo que tivesse ocorrido a situação hipotética criada pelos autuantes de que houve a circulação dos cartões indutivos, ter-se-ia a inexistência de ICMS a recolher, pois, por mais que tenha havido a suposta circulação da referida mercadoria o valor desse serviço será, obrigatoriamente, igual a zero, haja vista que não obteve ganho econômico com a referida circulação, não havendo se falar em onerosidade.

Salienta que é de conhecimento de toda e qualquer pessoa atuante no Direito Tributário que a base de cálculo do ICMS-Comunicação é o preço do serviço de comunicação nos termos do artigo 13, inciso III, da Lei Complementar nº 87/96, e uma vez que o preço do serviço de comunicação foi R\$ 0,00, ter-se-á uma base de cálculo igual a R\$ 0,00 e, obviamente, a alíquota aplicada sobre ela, mesmo respeitando o cálculo por dentro inerente ao ICMS, gerará um valor igual a R\$ 0,00. Reproduz, nesse sentido, posição do Superior Tribunal de Justiça.

Frisa que a fim de comprovar a total improcedência do presente Auto de Infração e, para que não restem dúvidas quanto ao alegado, torna-se extremamente necessário o deferimento de prova pericial, a qual demonstrará que não houve prestação de serviços de comunicação, mediante a circulação onerosa de cartões indutivos, sem a devida escrituração fiscal, apresentando para tanto, os quesitos que formula, para serem respondidos por um profissional contábil habilitado.

Indica como seu assistente técnico o senhor Alexei Ribeiro Nunes, com escritório na Rua Dom Gerardo N° 63, sala 1.205, Centro, CEP. 20.090-030, Rio de Janeiro – RJ.

Conclui requerendo a nulidade do Auto de Infração ou, no mérito, o seu cancelamento. Requer, ainda, seja deferida a produção de prova pericial, onde restará demonstrado o alegado, sob pena de ofensa ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa. Também que seja acolhida a preliminar de decadência relativamente aos fatos geradores supostamente ocorridos no período de janeiro a 06 de julho de 2006, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN, reconhecendo, assim, a extinção dos créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos nesta data. Protesta pela posterior juntada aos autos de documentos, bem como pela exposição de razões adicionais àquelas expendidas.

As autuantes prestaram informação fiscal (fls. 84 a 97), esclarecendo, inicialmente, que o autuado é uma empresa concessionária de serviço público de comunicação, atuando predominantemente na prestação de Serviço Telefônico Fixo Comutado (STFC), denominação utilizada pela ANATEL para caracterizar a prestação de serviços de telefonia fixa no Brasil, tendo como principal objetivo a prestação onerosa de serviço de comunicação e pratica, com habitualidade, a comercialização de cartões telefônicos indutivos para utilização nos terminais de uso público. Consignam que para fins de incidência do ICMS os cartões telefônicos indutivos não são considerados como mercadorias no sentido estrito da palavra, ou seja, não é a operação de venda dos próprios cartões que deve ser tributada pelo ICMS, mas sim a prestação de serviço de comunicação mediante a utilização do cartão telefônico, utilizado como instrumento necessário e imprescindível para a referida prestação.

Contestam o argumento defensivo referente à nulidade da autuação, salientando que o artigo 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto n° 7629/99, prevê todas as hipóteses de nulidade dos atos administrativos, conforme transcrição que apresentam do referido dispositivo regulamentar.

Afirmam que resta evidenciado que é totalmente descabida a arguição defensiva, haja vista que, além de terem sido cumpridos todos os requisitos e formalidades exigidos para a lavratura do Auto de Infração, não se aplica ao lançamento nenhuma das hipóteses de nulidade previstas no RPAF/BA. Acrescentam que, mesmo se houvesse ocorrido algum erro ou falta de enquadramento legal, o que de fato não aconteceu, apenas a descrição dos fatos e os demonstrativos e levantamentos que elaboraram deixam plenamente caracterizada a infração, não implicando na sua nulidade, conforme previsto no “caput” do artigo 19 do mesmo RPAF/BA.

No que tange a argumentação defensiva de os cartões indutivos não representariam mercadorias propriamente ditas para fins de incidência de ICMS, haja vista que seriam meros meios de concretização do serviço de comunicação, estando sujeito ao ICMS-Comunicação e não ao ICMS mercadoria, dizem que o inciso I e §2º, inciso I do art. 4º do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto n° 6.284/97, cujo teor reproduzem esclarece a situação.

Observam que foi regulamentado que quando o serviço de comunicação for prestado mediante cartão, considera-se ocorrido o fato gerador no momento em que empresa prestadora do serviço forneça ao usuário o instrumento necessário à sua prestação, qual seja, neste caso, o cartão indutivo.

Asseveram que neste tipo de prestação de serviço, a única maneira de apurar a omissão de receitas tributáveis de telecomunicação é mediante o levantamento quantitativo de estoque de cartões.

Frisam que o impugnante admite por várias vezes na sua peça de defesa que o crédito reclamado refere-se a ICMS incidente sobre serviço de comunicação e que os cartões indutivos são os “*meios de potencialização da prestação do serviço de comunicação*”, o que corrobora com a plena caracterização da infração encontrada, uma vez que pela descrição dos fatos feita pelo próprio defendente, resta evidente a motivação para o crédito tributário levantado na autuação.

Salientam que para corroborar que não tem fundamento o argumento suscitado pelo impugnante de que o Fisco equivocadamente teria dado tratamento de mercadoria aos cartões telefônicos, a

alíquota que foi aplicada quando da lavratura do Auto de Infração, com base no artigo 51, II, I, do RICMS/BA, foi de 25%, correspondente ao serviço de telecomunicação e não a de 17% referente a mercadorias em geral.

Sustentam que resta fica evidenciado que a fundamentação legal do Auto de Infração está em conformidade com a descrição dos fatos que ensejaram a apuração da omissão de receitas tributáveis de telecomunicações, apurada mediante Levantamento Quantitativo de Estoque de cartões, conforme demonstrado nos Anexos 01 a 05 contidos no CD apensado à fl. 09 dos autos, o que afasta por completo a alegação defensiva de ausência de motivação e a sua consequente nulidade.

No que tange à decadência arguida pelo impugnante, rechaçam o argumento defensivo, afirmando que, no caso em exame, o autuado deixou de oferecer parcelas do tributo ao Fisco, que realizou o lançamento de ofício, não se aplicando, portanto, o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, e sim o art. 173, inciso I, do mesmo diploma legal, que estabelece que *“o direito e a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”*.

Observam que esse dispositivo legal foi recepcionado pelo Código Tributário do Estado da Bahia, aprovado pela Lei nº 3.956/81, que no § 1º do seu art. 28, cuja redação transcrevem fixou o prazo de homologação como sendo de 05 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte. Acrescentam que seguindo o mesmo entendimento o RICMS/BA traz tal previsão em seu art. 965, cujo teor reproduzem.

Reiteram que a arguição de decadência parcial dos créditos tributários não procede, uma vez que efetuaram o lançamento de ofício referente a prestações ocorridas no período de janeiro a dezembro de 2006, sendo que, o início do prazo para efetuar o lançamento é a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado, qual seja, o exercício de 2006, portanto, de acordo com a legislação aplicável, o início do prazo é 1º de janeiro de 2007, findando-se em 31/12/2011.

Dizem que considerando que o contribuinte foi devidamente intimado sobre o início dos trabalhos relativos a presente ação fiscal, conforme Intimação nº 09, datada de 02/03/2011, anexada às fls. 04 a 06 dos autos, tendo sido cientificado sobre a lavratura deste Auto de Infração na data de 07/07/2011, foram cumpridos os prazos previstos no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, § 1º do art. 28 do Código Tributário da Bahia e no artigo 965 do RICMS/BA.

Esclarecem que o roteiro de Auditoria de Estoque em exercício fechado é realizado depois do encerramento do exercício financeiro da empresa, sendo utilizado o Livro de Registro de Inventário com os estoques existentes no início, no caso, 31/12/2005, e no final do período fiscalizado, no caso, 31/12/2006. Acrescentam que, assim sendo, não tem porque se falar em decadência, uma vez que a data considerada para a ocorrência dos fatos geradores constantes neste Auto de infração é 31/12/2006.

Com relação às demais alegações sobre decadência, que envolve a discussão sobre decisões judiciais, frisam que esta contenda não cabe no âmbito de suas atribuições, haja vista que, por responsabilidade funcional, devem obediência ao que estabelece a legislação vigente no Estado da Bahia.

No que concerne à alegação defensiva de que a Fiscalização teria autuado equivocadamente as saídas de mercadorias do seu estabelecimento sem o respectivo documento fiscal, pois não teria havido a efetiva comercialização dos cartões telefônicos indutivos a partir do seu estabelecimento, o que não caracterizaria a ocorrência do fato gerador do imposto, assim como de que o registro da baixa desses bens do seu estoque não teria sido motivado por sua comercialização na saída, mas que teriam se perdido por perecimento, extravio, danos e avarias no armazenamento, consumo interno (testes, amostragens, etc), entre outras causas e que seria improcedente o entendimento desta Fiscalização de que a diferença encontrada no levantamento quantitativo de estoque tipificaria a omissão de receitas tributáveis pelo ICMS, contestam tais argumentos.

Afirmam que apuraram a infração através do levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, no caso, cartões telefônicos indutivos, no exercício fechado de 2006, o qual constitui a modalidade de verificação fiscal destinada a apurar o movimento real tributável realizado pelo estabelecimento do contribuinte, num determinado período, tomando-se como base os dados das operações de entradas ou de saídas, os estoques inicial e final e outros elementos, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária, conforme determina o art. 936 do RICMS-BA, cujo teor transcrevem. Acrescentam que este procedimento fiscal foi disciplinado através da Portaria nº 445/98.

Consignam que para a realização do referido levantamento quantitativo, foram examinados os documentos e livros fiscais fornecidos pelo contribuinte, sob a sua exclusiva responsabilidade, no caso, Notas Fiscais de entradas e saídas dos cartões indutivos lançadas no registro tipo 54 dos arquivos eletrônicos transmitidos pelo autuada via Sintegra, que foram validados e criptografados pelo Fisco através do programa Autenticador da Receita Federal, com cópia de recibo entregue ao contribuinte e livros de Registro de Inventário dos exercícios de 2005 e 2006. Esclarecem, ainda, que foi aplicada a fórmula $Ef = Ei + Entradas - Saídas$, para o levantamento quantitativo, sendo, Ef = Estoque final - obtido no Livro Registro Inventário de 2004; Ei = Estoque inicial - obtido no Livro Registro Inventário de 2005; Entradas - Notas fiscais de entrada; Saídas - Notas fiscais de saída.

Asseveram que a constatação de omissão de saídas de mercadorias tributadas, mediante levantamento quantitativo de estoques, apurada através da fórmula matemática acima e baseada nos arquivos magnéticos do Convênio 57/95 e livros Registro de Inventários de 2005 e 2006, fornecidos pelo contribuinte é inquestionável, constituindo comprovação suficiente da realização de operações sem a emissão da documentação fiscal exigível, conforme previsto no art. 4º da Portaria nº 445/98, cuja redação transcrevem. Invocam decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal deste Conselho de Fazenda Estadual, cujo relator foi o ilustre Julgador Eduardo Ramos de Santana, reproduzindo a ementa da Resolução nº 3200305, para reforçarem a contestação.

Frisam que procedida análise do levantamento quantitativo de estoque foi apurada a Omissão de Saída de cartões telefônicos indutivos, totalizando a enorme diferença de 1.429.545 unidades, conforme demonstrado nos Anexos 01 a 05 constantes no CD apensado à fl. 09 dos autos.

Salientam que o autuado admite a entrada dos cartões telefônicos indutivos no seu estabelecimento, porém para tentar livrar-se da exigência de ICMS pela saída destes cartões sem a respectiva emissão da nota fiscal de serviços de telecomunicações, quer convencer os Julgadores de que os cartões indutivos teriam se perdido por extravio, consumo interno (testes, amostragens, etc), danos no armazenamento, transferências entre estabelecimento da empresa, dentre outras causas, para uma quantidade absurda de 1.429.545 unidades.

Afirmam que uma vez que o impugnante não comprova as suas alegações, fica evidenciado que a sua intenção é de reduzir o montante do débito de ICMS para com o Estado da Bahia, haja vista que o valor de face do cartão indutivo como mercadoria é extremamente baixo, bem como a alíquota aplicada nas suas operações.

Dizem que se as argumentações apontadas pelo impugnante fossem verdadeiras, deveriam ter sido emitidas Notas Fiscais de Saída para dar baixa no seu estoque, utilizando os Códigos Fiscais de Operações e Prestações – CFOP's apropriados para cada situação, conforme disposto na legislação. Exemplificam mencionando e transcrevendo os CFOP's 5.927 e 5.152.

Registram que somente após o Fisco ter realizado o levantamento quantitativo de estoque dos cartões telefônicos indutivos e apurado diferenças significativas de omissão de saídas é que o impugnante fez tais constatações. Questionam por que motivo não juntou as provas de suas alegações como os comprovantes das ocorrências policiais de registro de furtos e roubos nos Órgãos Policiais? E por qual razão não emitiu as Notas Fiscais para estorno do crédito nos casos de furtos, roubos, conforme dispõe o art 347, III, “b” do RICMS BA, cuja transcrição apresentam. Indagam, ainda, por que motivos não foram emitidas as Notas Fiscais de transferência para outros

estabelecimentos da empresa, se essas operações realmente ocorreram? Por que razão não cumpriu a obrigação de comunicar ao fisco estadual sobre quaisquer irregularidades de que tivesse conhecimento, conforme exige o art. 142, IX do RICMS-BA, cuja redação reproduzem.

Ressaltam que todo o trabalho foi desenvolvido tomando por base os dados fornecidos pelo autuado, observando a legislação vigente no Estado da Bahia e que todos os demonstrativos que elaboraram, (Anexos 01 a 05 constantes no CD apensado a fl. 09 dos autos, foram previamente encaminhados para análise crítica da empresa e somente após a sua validação é que foi lavrado o Auto de Infração.

Afirmam que desta forma, através da auditoria realizada para apuração das diferenças por meio do levantamento quantitativo de estoque ficou devidamente comprovada a saída de cartões telefônicos indutivos sem documentação fiscal, que resultou na omissão de receitas tributáveis de telecomunicações, ficando comprovada de forma inequívoca, o ilícito praticado.

Salientam que em momento algum o impugnante faz questionamentos sobre as quantidades das diferenças encontradas pelo Fisco, limitando-se a apresentar justificativas apenas com o intuito de procrastinar o pagamento do débito de ICMS.

No que diz respeito à solicitação do impugnante para que seja realizada perícia contábil com o objetivo de demonstrar que não teria havido a prestação onerosa de serviços de comunicação, mediante a circulação de cartões indutivos, sem a devida escrituração fiscal, contestam tal solicitação, manifestando o entendimento de que o pedido não deve prosperar, pois sua solicitação é totalmente descabida, em virtude de não encontrar nenhum amparo legal para sua concessão no RPAF/BA, conforme o artigo 147, inciso II, cujo redação transcrevem.

Dizem que, conforme já relataram as informações que deram origem às diferenças apuradas no estoque de cartões telefônicos indutivos foram baseadas no arquivo magnético do contribuinte, que contém o registro fiscal com as informações gravadas em meio magnético referentes aos elementos contidos nos seus documentos fiscais, conforme o Convênio nº 57/95 e nos seus livros Registro de Inventário.

Afirmam que a solicitação de perícia contábil torna-se totalmente desnecessária, pois os peritos trabalhariam com a mesma documentação que serviu de base para o resultado apurado. Apresentam questionamentos sobre a inexistência de elementos capazes de comprovar as alegações defensivas de extravios, perdas, deteriorações e transferências, especialmente notas fiscais com os CFOP'S específicos para baixa dos bens no seu estoque.

Concluem mantendo totalmente o Auto de Infração.

VOTO

Inicialmente, cabe-me apreciar a preliminar de nulidade arguida pelo impugnante, por ausência de fundamentação e motivação, em razão de ter sido o Auto de Infração lavrado com base no art. 60, inciso II, alínea "a" do RICMS/BA.

Sustenta o impugnante que o levantamento levado a efeito pelos autuantes se apresenta equivocado, em razão de não se tratar de mercadoria, pois não se está diante de um caso de incidência de ICMS pela circulação de mercadorias, mas sim de ICMS incidente sobre serviço de comunicação, como se depreende da própria documentação que serviu de suporte ao Auto de Infração.

Assevera que houve, sim, a entrada de créditos passíveis de utilização em terminal de uso público – TUP, popularmente conhecido como orelhão, por meio dos quais se opera um serviço de comunicação, não se tratando de compra e venda de “mercadorias”, mas de prestação de serviço de comunicação.

Diz que fica cristalino, assim, que a prestação onerosa de serviço de comunicação de telefonia, concretizada por meio dos cartões indutivos, não se confunde com a comercialização dos cartões

propriamente ditos, ou seja, os cartões são meros meios de potencialização da prestação do serviço de comunicação nos TUP's.

Noto que os autuantes afirmam que apuraram a infração através do levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, o qual constitui a modalidade de verificação fiscal destinada a apurar o movimento real tributável realizado pelo estabelecimento do contribuinte, num determinado período, tomando-se como base os dados das operações de entradas ou de saídas, os estoques inicial e final e outros elementos, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária, conforme determina o art. 936 do RICMS-BA.

É certo que, no caso em exame, o deslinde da questão reside no fato de se determinar se é possível exigir ICMS referente a serviço de comunicação, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, no caso, cartões indutivos.

A meu ver, apesar de nas demais situações de prestação de serviços de comunicação não ser possível mensurar “fisicamente” o ICMS devido, mediante levantamento quantitativo de estoques, dada a natureza incorpórea dos serviços de comunicação prestados, no caso de cartão indutivo, isto é possível, haja vista que existe a possibilidade de “quantificar fisicamente” os serviços que serão prestados.

Isto porque, sendo a prestação onerosa de serviço de comunicação nos TUP's concretizada por meio dos cartões indutivos, há que se observar que a comercialização dos cartões tem em si um valor econômico passível de mensuração, ainda que tais cartões sejam por si mesmo apenas meios de potencialização da prestação do serviço de comunicação nos TUP's.

Ou seja, trata-se de uma situação atípica quanto ao aspecto geral de mensuração dos demais serviços de comunicação prestados, contudo, não há como negar que a prestação de serviço de comunicação está contida no cartão, sendo possível estabelecer-se sim o valor da prestação de serviço de comunicação mediante os cartões indutivos.

Não vejo como dissociar a prestação do serviço de comunicação do próprio cartão, haja vista que este contém os “créditos” que serão utilizados pelo usuário do serviço.

E tanto é assim, que o art. 4º, inciso I, § 2º, inciso I, do RICMS/BA, estabelece que o fato gerador do ICMS nas prestações de serviços de comunicação de qualquer natureza, por qualquer processo, ocorre no momento, da prestação onerosa de serviço de comunicação de qualquer natureza, inclusive na geração, emissão, transmissão, retransmissão, repetição, ampliação ou recepção de comunicação, por qualquer meio ou processo, ainda que iniciada ou prestada no exterior. Porém, sendo o serviço de comunicação prestado mediante ficha, cartão ou assemelhados, estabelece o referido dispositivo regulamentar que ocorre o fato gerador no momento em que a concessionária ou a permissionária prestadora do serviço forneça a usuário ou a terceiro intermediário os instrumentos necessários à sua prestação por meio exclusivamente de terminal de uso público.

Ora, se o legislador estabeleceu que no caso de serviço de comunicação prestado mediante cartão, ocorre o fato gerador no momento em que a concessionária ou a permissionária prestadora do serviço forneça a usuário ou a terceiro intermediário o cartão, resta evidente que não há como dizer que são duas coisas distintas para fins de apuração do ICMS.

Desta forma, considero que o levantamento quantitativo de estoques realizado pelas autuantes é perfeitamente aplicável no caso de cartões indutivos, ainda que seja para exigir ICMS referente à prestação de serviço de comunicação.

Verifico que o Auto de Infração descreve com clareza a infração que está sendo imputada ao contribuinte, com a indicação dos dispositivos legais infringidos e da multa indicada, bem como, a base de cálculo, e o montante do ICMS exigido, inexistindo vícios ou falhas capazes de inquinar de nulidade o lançamento, inocorrendo quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99. Não acolho, portanto, a nulidade arguida.

Quanto à arguição defensiva de ocorrência da decadência do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, referente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a 06 de

julho de 2006, por ter operado a decadência do direito do Fisco Estadual, em face do que dispõe o § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, certamente não pode prosperar a pretensão defensiva, haja vista que as disposições do artigo 173, I, do CTN, que são as mesmas previstas no art. 107-A, I, do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei 3.956/81) e no art. 965, inciso I, do RICMS/97, prevêm que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No presente caso, o contribuinte deixou de oferecer parcelas do tributo e o Fisco agiu no sentido de recuperá-las mediante o lançamento de ofício e, neste caso, é aplicável o prazo decadencial expresso no artigo 173, inciso I, do CTN, conforme explicitado acima.

Desta forma, o prazo para contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/2007, com termo final em 31/12/2011. Considerando que o contribuinte foi intimado sobre o início da ação fiscal em 02/03/2011, conforme Intimação acostada aos autos às fls. 04 a 06, tendo sido cientificado sobre a lavratura do Auto de Infração em 07/07/2011, não há que se falar em decadência do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário.

Vale consignar que esse tem sido o entendimento deste CONSEF, em reiteradas decisões, a exemplo dos Acórdãos CJF 0102/12-05, 0113/12-05 e 0192-11-05, CJF 0144-11/09, sendo que deste último, reproduzo trecho do voto, a título ilustrativo:

“VOTO

Inicialmente no que toca à preliminar de mérito de ocorrência de decadência quanto ao período de janeiro a novembro de 2002, entendemos, comungando com a JJF, que não se vislumbra a decadência arguida pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta repetida no art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81, abaixo transcrito, *in verbis*:

“Art. 107-B

§ 5º - *Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*” Grifos nossos

Do exposto, como o Auto de Infração foi lavrado em 17/12/2007, e se reporta a fatos geradores ocorridos no exercício de 2002, tinha a Fazenda Pública prazo até 01/01/2008 para efetuar o referido lançamento. Quanto à menção por parte do recorrente da Súmula Vinculante nº 08 do STF - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DO de 20/06/2008 – a mesma declara a inconstitucionalidade de legislação federal que disciplina a decadência e a prescrição do crédito tributário vinculado às contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento de que deverá ser aplicado o prazo quinquenal previsto no CTN e reconhecendo que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Eis o texto da referida Súmula: “*São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto- lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.*”

Entendemos data *venia*, que a referida Súmula não se aplica ao ICMS e, em reforço a esta tese, os próprios doutrinadores que estão a se debruçar sobre a matéria cingem sua aplicabilidade à esfera da Administração Pública Federal, a qual compete gerir as contribuições previdenciárias. Ressaltamos, no entanto, e aí comungando com o último Parecer proferido pela PGE/PROFIS, que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, mormente diante da posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que através do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 08 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo *a quo* do prazo decadencial que comunga com o externado pelo recorrente, além de entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, através do Parecer CFS nº 02/2008, embora deva ser também ressaltado que ambos não vinculam a Administração Estadual baiana ou o Conselho de Fazenda Estadual, mormente diante da disposição expressa da nossa legislação, acima citada.”

Vale observar, ainda, que as decisões dos tribunais aduzidas pelo impugnante não tem sido consideradas como aplicáveis ao ICMS por este CONSEF, inclusive a Súmula Vinculante nº 08 do STF, conforme se verifica no voto parcialmente reproduzido acima.

Diante do exposto, não acolho a arguição de extinção do crédito tributário por ocorrência da decadência.

No que concerne ao pedido de realização de perícia para comprovação das razões defensivas, não vislumbro necessidade ou indispensabilidade de sua realização, para solução do litígio. A perícia consiste em exame realizado por técnico ou pessoa habilitada – perito- dotada de conhecimentos especializados sobre determinada matéria. Na realidade, o perito supre a insuficiência de conhecimentos específicos sobre a matéria objeto da lide por parte do julgador. Efetivamente, não é

o caso do Auto de Infração em exame, haja vista que os julgadores têm pleno conhecimento técnico sobre as matérias tratadas na autuação. Indefiro, portanto, o pedido de realização de perícia, com fulcro no artigo 147, inciso II, alíneas “a” e “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.

Ultrapassada a preliminar de nulidade arguida pelo impugnante, conforme acima explanado, no mérito, verifico que a infração imputada ao contribuinte foi constatada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias - cartões indutivos - utilizados em terminal de uso público – TUP.

Constato que o levantamento realizado pelas autuantes foi fundamentado nos livros e documentos fiscais fornecidos pelo próprio contribuinte, no caso, notas fiscais de entradas e notas fiscais de saídas dos cartões indutivos lançadas no registro tipo 54 dos arquivos magnéticos transmitidos pelo autuado via Sintegra, que foram devidamente validados e criptografados pela Fiscalização, assim como nos livros Registro de Inventário dos exercícios de 2005 e 2006, tendo sido considerados os estoques inicial e final, as saídas e entradas, para chegar ao resultado de omissão de saídas da quantidade de 1.429.545 unidades de cartões indutivos, conforme demonstrado nos Anexos 01 a 05, constantes no CD acostado à fl. 09 dos autos.

Observo que em suas razões de mérito, o autuado apenas alegou que a diferença apontada decorreu de diversos fatores, extravio, consumo interno (testes, amostragens, etc), danos no armazenamento, transferências entre estabelecimento da empresa, dentre outras causas, contudo, não apresentou ou trouxe aos autos qualquer comprovação de suas alegações.

Diante do exposto, considero integralmente subsistente a infração.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª unta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **278003.0010-11/3**, lavrado contra **TELEMAR NORTE LESTE S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.114.552,18**, acrescido da multa de 70%, prevista no artigo 42, III, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de novembro de 2011.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE/RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - JULGADOR

FRANCISCO ATANASIO DE SANTANA - JULGADOR