

PROCESSO - A. I. Nº 279468.0007/10-9  
RECORRENTE - TELEMAR NORTE LESTE S/A. (OI)  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0388-01/10  
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS  
INTERNET - 21/09/2012

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO CJF Nº 0263-11/12**

**EMENTA:** ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE CARTÕES TELEFÔNICOS SEM REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Mediante a realização de auditoria de estoques, ficou comprovado que o sujeito passivo realizou operações de saídas de cartões telefônicos desacompanhadas de documentação fiscal, deixando, assim, de recolher o ICMS incidente sob a correspondente prestação de serviço de comunicação. A diferença das quantidades de saídas, apurada mediante levantamento quantitativo, constitui comprovação suficiente da realização de operações de saídas de cartões telefônicos sem a emissão da correspondente documentação fiscal. Afastada a arguição de decadência. Vencido o voto da relatora. Decisão não unânime. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

Tratam os autos de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão em referência que julgou procedente o Auto de Infração lavrado em 27/07/10 para exigir ICMS no valor de R\$1.665.917,01, acrescido da multa de 70%, por imputar o cometimento da falta de recolhimento do imposto no prazo regulamentar relativo às prestações de serviços de comunicação não escrituradas nos livros fiscais próprios, no exercício de 2005.

Em complemento à acusação consta que: “*por meio de levantamento quantitativo de estoque de cartões indutivos e já-pagos, que o contribuinte deu saída de créditos sem a emissão do documento fiscal e consequentemente deixou de recolher o ICMS sobre a prestação de serviço de telecomunicação, no valor histórico de R\$ 1.665.87,01. O cartão telefônico é indispensável para utilização nas chamadas telefônicas efetuadas através dos telefones públicos, podendo realizar tanto chamadas locais como de longa distância. Estes cartões contêm um conjunto de créditos pré-pagos para serem usados como forma de pagamento das ligações efetuadas em telefones públicos. Os créditos de telefonia são objetos de circulação relativamente ao seu valor de face, sendo que o preço de venda do cartão é apurado pela quantidade de créditos. Os créditos são vendidos pelas operadoras pelos valores estabelecidos pela ANATEL.*”

A JJF dirimiu o contencioso proferindo julgado sob estes fundamentos, *verbis* :

*“Incialmente, saliento que não há nos autos qualquer indício de cerceamento do direito de defesa e do contraditório, nem ofensa ao princípio do devido processo legal, uma vez que o procedimento fiscal não violou as disposições legais pertinentes, a infração foi descrita de forma clara e precisa, a apuração da irregularidade está embasada em demonstrativos, cujos dados foram extraídos de arquivos magnéticos e de livros fiscais do próprio sujeito passivo, tendo sido determinados, com segurança, a infração e o infrator. Além do que, o autuado impugnou o lançamento, demonstrando ter pleno conhecimento dos fatos arrolados na acusação fiscal que originou a lavratura do presente Auto de Infração.”*

*O autuado alega que o direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos até 02/08/10, data em que tomou ciência do Auto de Infração, já está decaído. Assevera que, por ser o ICMS um imposto lançado por homologação, a contagem do prazo decadencial se faz a partir da*

*data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, §4º, do CTN. Também afirma que não agiu com dolo, fraude ou simulação.*

*Com o devido respeito, divirjo da tese defendida pelo autuado, pois o termo inicial da contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. O art. 150, § 4º, do CTN, prevê que “Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador”. Contudo, a legislação tributária do Estado da Bahia, utilizando a permissão contida no § 4º do art. 150 do CTN, fixou o prazo de homologação em cinco anos a contar “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” (art. 107-A, I, do COTEB, e art. 965, I, do RICMS-BA).*

*A homologação tácita, prevista no art. 150, § 4º, do CTN, só ocorre quando o imposto devido é lançado pelo sujeito passivo e pago dentro das condições previstas na legislação tributária. No caso em comento, os valores que estão sendo cobrados foram apurados mediante uma auditoria de estoque, a qual detectou saídas de cartões telefônicos sem a emissão da correspondente documentação fiscal. Desse modo, no caso em tela, não houve o lançamento por homologação e, portanto, não se pode aplicar o previsto no art. 150, § 4º, do CTN, como pleiteia o autuado.*

*Para os fatos geradores ocorridos durante o exercício de 2005, a Fazenda Pública tinha até o dia 31/12/10 para constituir o crédito tributário. No caso em tela, o crédito fiscal foi constituído em 27/07/10, quando foi encerrado o procedimento fiscal com a lavratura do Auto de Infração., tendo sido o autuado notificado do lançamento em 02/08/10. Portanto, não houve a alegada decadência.*

*A realização de perícia – exame realizado por um técnico ou pessoa habilitada dotada de conhecimentos especializados sobre a matéria – destina-se a fornecer ao julgador subsídios para o deslinde de pontos controversos, sendo que o julgador não fica obrigado a decidir a lide segundo esses subsídios. A realização de perícia é, portanto, um procedimento destinado a atender uma necessidade que venha a ter o julgador. Quando o julgador entende que já possui elementos suficientes para proferir a sua Decisão, o indeferimento do pedido de perícia não acarreta cerceamento de defesa.*

*No caso em tela, ao confrontar os argumentos trazidos na defesa com o Auto de Infração e seus anexos, considero que já estão presentes nos autos todos os elementos suficientes para se decidir a matéria em análise. Dessa forma, com fulcro no artigo 147, inciso II, alíneas “a” e “b”, do RPAF/99, indefiro o pedido de realização de perícia.*

*Quanto ao pedido do autuado para que as intimações relativas ao presente processo sejam encaminhadas ao subscritor da peça defensiva, ressalto nada obstar que seu pleito seja atendido e que o órgão competente da Secretaria da Fazenda envie as intimações e demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço requerido. Saliento, no entanto, que o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte estão disciplinadas no art. 108 do RPAF/99.*

*Adentrando no mérito da lide, observo que o autuado foi acusado de ter deixado de recolher ICMS referente a prestações de serviços de comunicação não escrituradas nos livros fiscais próprios, tendo sido essa irregularidade apurada mediante a realização de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias (cartões telefônicos) no exercício de 2005.*

*Em sua defesa, o autuado argumenta que não há provas de que tenha comercializado os referidos cartões telefônicos. Sustenta que os cartões podem ter sido extraviados, consumidos internamente, danificados e, até mesmo, furtados.*

*Os demonstrativos que compõem o levantamento quantitativo de estoques de cartões telefônicos, acostado ao processo em CD-ROM (fl. 9), atestam a existência de diferenças nas quantidades das saídas de cartões telefônicos durante o exercício de 2005. Esses demonstrativos foram elaborados com base em informações prestadas pelo próprio autuado por meio de arquivos magnéticos, bem como em dados obtidos do livro Registro de Inventário. Dessa forma, a omissão de operações de saídas de cartões telefônicos está comprovada.*

*Conforme o entendimento pacificado neste CONSEF e o previsto no artigo 4º da Portaria 445/98, a diferença das quantidades de saídas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível.*

*Se essa diferença apurada no levantamento quantitativo foi decorrente de perda, extravio, furto, consumo interno ou transferência, o autuado deveria ter comprovado esse fato com a apresentação da nota fiscal correspondente, o que não foi feito. Nesse ponto, se faz oportuno registrar que no presente lançamento tributário de ofício não está sendo cobrado imposto em decorrência de descumprimento de formalidades no registro de baixa de estoques, como tenta fazer crer a defesa, mas, sim, em virtude da realização de operação de saída de cartão telefônico sem a emissão da devida documentação fiscal e, em consequência, da falta de pagamento do ICMS correspondente à prestação do serviço de comunicação.*

*Pelo acima exposto, a infração imputada ao autuado subsiste integralmente.*

*Voto, portanto, pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”*

Inconformado com o julgado de Primeira Instância, o contribuinte interpõe Recurso Voluntário arguindo, preliminarmente, a decadência dos créditos referentes às parcelas anteriores a 02/08/05, pois considera que, por ser o ICMS um imposto sujeito ao lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial se faz a partir da ocorrência dos fatos geradores, nos termos do art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional (CTN) e assim pontua que somente foi notificado do lançamento em 02/08/10, o que implica dizer que o crédito tributário relativo ao período anterior a agosto de 2005 já está trágado pela decadência.

Faz alusão explicativa de que quando ocorre o pagamento antecipado do tributo, a contagem do prazo decadencial é a partir do fato gerador à luz do art. 150, § 4º, do CTN, e que quando não há o esse recolhimento, o termo inicial será o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ao teor do art. 173, I, do CTN.

Traz à baila vasta jurisprudência para evidenciar que esse entendimento já está pacificado no STJ, e que o caso presente se enquadra na hipótese prevista no art. 150, § 4º, do CTN, uma vez que ocorreu “*o pagamento a menor do crédito tributário*”, bem como não houve dolo, fraude ou simulação.

No que toca ao mérito, pontua a ilegalidade da cobrança ante a não ocorrência do fato gerador e que, portanto, a autuação não procede, pois a fiscalização não apresentou indícios de que o autuado tenha comercializado os referidos cartões telefônicos alegando que é incontrovertido que os cartões efetivamente deram entrada no seu estabelecimento, entretanto, que houve a perda por extravio, consumo interno (testes, amostragens etc.), por danos no armazenamento e outras causas, que podem, ainda, incluir eventuais furtos e que tais bens (cartões telefônicos) são de difícil controle, sendo comum que expressivas quantidades terminem se perdendo, antes de alcançarem o consumidor final.

Destaca que, por inexistir prova de que esses cartões foram comercializados, não há como se exigir o ICMS em questão, haja vista a inocorrência do respectivo fato gerador.

Salienta que eventuais irregularidades constatadas pelo fisco, especialmente formalidades atinentes à apresentação de registros de controle de baixa de estoque, não podem ensejar a cobrança de imposto, mas sim, de mera multa por descumprimento de obrigação acessória.

Sucessivamente, invoca o caráter confiscatório da multa combinada que está por configurar o confisco. Cita doutrina de Humberto Ávila nesse sentido. Alega que a multa deve ser razoável, proporcional e não excessiva e, pois, em percentuais que não sejam exorbitantes sobre o valor do tributo supostamente devido de modo a não configurar um verdadeiro adicional do ICMS. Traz a lume doutrina de Leandro Paulsen no sentido de que o percentual não pode ultrapassar os 30%. E, em reforço à sua tese, transcreve ementas do STF concluindo que a multa de 70% destoa dessa posição jurisprudencial.

Por fim, postula a realização de perícia para apuração se houve prestação de serviços de comunicação, mediante cartões indutivos, sem a escrituração dos documentos fiscais. Apresenta quesitos a serem respondidos e indica seu perito. E, antes do julgamento, apresenta Memorial com cópias de DAE`s diversos .

A PGE/PROFIS ao ser instada, inicialmente exarou o despacho de fls. 99/100 encaminhando o PAF ao Procurador Assistente que, por seu turno, no despacho de fls. 101, o remeteu ao Procurador-Chefe, que no despacho de fl. 102, faz alusão à proposta de revisão do entendimento quanto à decadência suscitado no Parecer PA-CMG-92-2009 afirmando que, por não ter sido acolhida, e que devem os processos então sobrestados ser julgados conforme o entendimento atual adotado pela PGE/PROFIS. Destaca que, tendo em vista o teor das discussões, que acolhe a sugestão da Procuradora Chefe em exercício no sentido de que deve ser elaborada minuta de projeto para mudança do art. 107-B, § 5º do COTEB para fins de afastar a atual divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e a constante no CTN.

Á fl. 103 reside Parecer conclusivo pontuando pelo descabimento da alegada decadência uma vez que a lei estadual se valeu do permissivo legal do art. 150, §4º, que fixa o prazo como sendo o primeiro dia do exercício seguinte como o momento a partir do qual deve-se iniciar o prazo

decadencial. No mérito, concluiu que mediante levantamento quantitativo de estoque foram apuradas diferenças e que por isso deve ser negado provimento à súplica recursal.

**VOTO (Vencido quanto à preliminar de decadência)**

De início, apreciando a decadência suscitada, é forçoso enfatizar que a própria PGE/PROFIS ante a divergência normativa existente entre a legislação estadual e o CTN, neste sentido, que deve ser elaborada minuta de projeto de lei para pôr fim a essa discrepância o que evidencia a todas as luzes que a Procuradora deste Estado já admitiu expressamente que não pode a lei estadual não se coadunar com a regra do CTN, esta que sabidamente é lei complementar. Observo, também, que o contribuinte juntou documentação que comprova o pagamento do ICMS no período fiscalizado, mesmo que parcial. Como também infiro que nos autos não há alegação do fisco e nem comprovação da existência de fraude, dolo ou simulação.

Logo, o caso sob exame, leva-me à constatação de restar configurada a hipótese do art.150, § 4º do CTN, isto porque, como entendo, o art. 173, I do CTN somente deve ser aplicado nos casos em que inexiste qualquer pagamento, sendo diversa a situação do PAF, no qual há prova de que houve o recolhimento, ainda que parcial. E como a regra do § 4º do art. 150 é regra especial relativamente à do art. 173, I do CTN, que é geral, é sabido que, em havendo a especial esta prefere a geral, não sendo possível legitimamente se aplicar cumulativamente ambas as regras.

Acolho, assim, a decadência suscitada pelo sujeito passivo dos créditos anteriores a 02.08.2005 considerando que a intimação relativa à autuação em foco se efetivou em 02.08.2010.

Ultrapassada por maioria, adentro no mérito, para enfatizar o quanto aclarado pelo fisco quando da informação fiscal de fls. 54 a 62 que esclarece tratar-se o contribuinte de uma concessionária de serviço público de comunicação cujo objeto social é a prestação habitual onerosa de serviço de comunicação, dentro da qual comercializa cartões telefônicos indutivos para utilização nos terminais de uso público e que, para fins de incidência do ICMS, tais cartões não são considerados como mercadorias, ou seja, não é a operação de venda dos próprios cartões que é tributada pelo ICMS, mas sim, a prestação de serviço de comunicação através do cartão telefônico.

Como supra relatado, o lançamento de ofício decorreu de levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias (cartões telefônicos), no exercício fechado de 2005, realizado em conformidade com o artigo 936 do RICMS-BA e com a Portaria 445/98.

Verifica-se, ainda, que esse levantamento foi efetuado com base nas notas fiscais de entradas e saídas de cartões indutivos, obtidas dos arquivos magnéticos, e do livro Registro de Inventário como evidenciado pelos prepostos fiscais nos Anexos 1, 2 e 3, constantes no CD anexado à fl. 9 dos autos, que comprovam haver diferença das quantidades das saídas de mercadorias.

Do cotejo das peças residentes nos autos, não tenho como chegar a outra conclusão senão de que, como pontuado pelo fisco e pela JJF, os dados constantes nos arquivos magnéticos, bem como no livro Registro de Inventário se revelam prova bastante de realização de operações sem a emissão da documentação fiscal correspondente.

Devo também ressaltar que, se porventura houve efetivamente o extravio, danificação ou foram os cartões consumidos internamente ou furtados, cumpria ao sujeito passivo ter emitido nota fiscal para fins de dar baixa em seu estoque, utilizando o CFOP (código fiscal de operação e prestação) e assim estaria registrado no Livro de Inventário que se baseia justamente na contagem física, o que não ocorreu, a resultar na conclusão de que o recorrente deu saída a créditos de cartões telefônicos indutivos sem a respectiva emissão da nota fiscal de serviços de telecomunicações, não tendo recolhido o ICMS respectivo, e, portanto, transgrediu o disposto no inciso I do §2º do art. 4º, do RICMS-BA. Resta configurada a infração.

No que tange ao pedido de produção de prova pericial, acompanho o entendimento esposado pela JJF de que o levantamento quantitativo foi baseado em arquivos magnéticos e livros fiscais fornecidos pelo próprio autuado que não trouxe nenhum elemento novo, de modo que os peritos examinariam a mesma documentação já examinada pelos autuantes.

Por fim, quanto ao efeito confiscatório das penalidades impostas e que a regra legal que as estabelece é constitucional, falta a este Colegiado competência material para deliberar quanto à constitucionalidade alegada e estando prevista na legislação estadual vigente, deixo de acolher, mantendo os percentuais impostos.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

#### **VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência)**

Divirjo do entendimento firmado pela nobre Relatora com relação ao pedido de declaração de decadência do direito de constituir o crédito tributário, relativamente ao período anterior a 02 de agosto de 2005, em razão de haver sido extrapolado o prazo de cinco anos para que o sujeito ativo o constituísse, tal como previsto no artigo 150, §4º do CTN, pois observo que o artigo 173, inciso I, também do CTN, prevê como marco inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado enquanto o artigo 150, § 4º prevê como marco a data do fato gerador. Nos dois casos, o prazo é de cinco anos.

Mantengo o entendimento já reiterado por parte deste Conselho de Fazenda, previsto 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 transcrita, *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."*

Assim, os fatos geradores ocorridos anteriormente a 02 de agosto de 2005 só seriam atingidos pela decadência caso o lançamento fosse efetuado a partir de 2011. Como o Auto de Infração epigrafado foi lavrado em 27/07/2010, podendo o lançamento ter sido efetuado até 01/01/2011, não ocorreu à decadência suscitada, daí porque não acolho a preliminar de decadência.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime quanto à preliminar de decadência e, por unanimidade quanto ao mérito, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 279468.0007/10-9, lavrado contra TELEMAR NORTE LESTE S/A. (OI), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$1.665.917,01, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Maria Auxiliadora Gomes Ruins, Valnei Sousa Freire, Eduardo Ramos de Santana, Fábio de Andrade Moura e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Preliminar de decadência) – Conselheira: Alessandra Brandão Barbosa.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de agosto de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

ALESSANDRA BRANDÃO BARBOSA – RELATORA/VOTO VENCIDO  
(Preliminar de decadência)

MARIA AUXILIADORA GOMES RUINS – VOTO VENCEDOR  
(Preliminar de decadência)

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS