

PROCESSO - A. I. N° 278003.0010/11-3
RECORRENTE - TELEMAR NORTE LESTE S.A. (OI)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF n° 0305-01/11
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 01/03/2013

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0008-12/13

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 acolhidas as arguições de nulidade e de decadência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo sujeito passivo contra Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal que através do Acórdão JJF 0305-01/11 (fls. 101 a 112) julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 30 de junho de 2011, com exigência de ICMS no montante de R\$ 1.114.552,18, além de multa no percentual de 70%, referente à seguinte infração:

Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, 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.

A Decisão de piso foi no seguinte sentido, após afastar as preliminares de nulidade do lançamento suscitadas:

“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”

Cientificado do julgamento, o autuado, por intermédio de seus advogados interpôs Recurso Voluntário (fls. 123 a 154), onde, após historiar o lançamento, e os principais atos nele contidos, argumenta que a Decisão prolatada não há de prosperar, diante dos motivos que pretende destacar.

Inicialmente, argui a nulidade do Auto de Infração, por ausência de fundamentação e desrespeito ao princípio da motivação, mencionando o fato da fiscalização para autuar o recorrente, se valeu da prerrogativa do artigo 60, inciso II, alínea “a”, do RICMS/BA, que transcreve, para firmar entendimento de que a legislação que embasa o Auto de Infração versa sobre mercadoria, e não sobre o serviço de telecomunicação, motivo pelo qual suscitou o recorrente em sua Impugnação a evidente nulidade da autuação fiscal em debate.

Ainda menciona o fato de que tal 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*”, o que, ao seu entender, não é o caso dos autos.

Argumenta que o Agente Fiscal desconsiderou que não havia falar no presente caso de exigência de ICMS sobre a circulação de mercadorias, bem como não poderia aplicar legislação relacionada à cobrança do imposto sobre as mercadorias para motivar cobrança de ICMS sobre a prestação de serviços de comunicação, objeto da autuação fiscal.

Avança em sua tese, entendendo que o Julgador de 1ª Instância cometeu grave equívoco ao adentrar na discussão do momento de ocorrência do fato gerador do serviço de comunicação prestado através dos cartões indutivos, esquecendo-se, todavia, de enfrentar o fato de que o artigo 60, inciso II, alínea “a”, do RICMS/BA não é aplicado aos casos em que não se está diante de circulação de mercadorias.

Informa que houve em verdade, 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 trata de compra e venda de “*mercadorias*”, mas de prestação de serviço de comunicação.

Nesta esteira, entende ficar cristalino 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. Em síntese, os cartões são meros meios de potencialização da prestação do serviço de comunicação nos TUP’s.

Aduz 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. Ou seja, jamais podem ser tidos como “espécie de mercadorias”, conforme tenta fazer crer o Acórdão recorrido.

Entende presente de forma clara a nulidade do Auto de Infração, haja vista que a legislação disposta na autuação não guarda relação com o fato gerador supostamente praticado pelo recorrente, não se admitindo analogia, como entende ter agido o julgador.

Após transcrever trecho do julgamento, observa que não se trata de situação atípica, pelo simples fato do serviço de telecomunicação se materializar através dos cartões indutivos, isto porque, em hipótese alguma haverá a incidência de ICMS sobre as mercadorias, mas sim unicamente ICMS sobre a prestação de serviços de comunicação. Questiona como pode a Junta de Julgadores entender que seria admissível a aplicação da legislação do ICMS sobre mercadoria pelo fato do serviço de comunicação, no presente caso, se materializar através dos cartões? E responde que em hipótese alguma!

Reafirma estar cabalmente demonstrado que, o artigo 60 do RICMS/97 não é aplicável ao caso, motivo pelo qual inexiste fundamentação legal capaz de amparar o presente Auto de Infração, haja vista que a base de cálculo do tributo cobrado foi auferida através de utilização de dispositivo legal inaplicável. Lado outro, 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 prestado pelo recorrente.

A seguir, faz uma série de considerações acerca do princípio da motivação, a qual defende ser condição *sine qua non* para a validade de um ato ou de uma Decisão administrativa, sem a qual o ato ou Decisão é manifestamente nula, citando, inclusive, entendimento doutrinário de Hugo de Brito Machado Segundo e James Marins.

Discorre, ainda, que o mesmo encontra-se atrelado ao 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.

Fala que outro não pode ser o entendimento, vez que sem a motivação, princípio implícito na Constituição da República de 1988, violado estará o princípio do contraditório e da ampla defesa, vez que a atuação do administrado estará mitigada por não ter/saber contra o quê se defender, inexistindo devido processo legal, mencionando artigo da Lei 9.784/99, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, bem como do Decreto n.º 70.235/72 e dos artigos 20 e 39 do RPAF/99, transcritos, além de decisões do Poder Judiciário.

Conclui, afirmando que não resta outra posição 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; 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 n.º 7.629/99.

A seguir, argui a existência extinção do crédito tributário em virtude de decadência parcial, por entender, contrariamente ao julgador de primeiro grau que a regra disposta no artigo 173, inciso I, do CTN não se aplica ao caso em tela, mas sim a norma legal prescrita no artigo 150, § 4º, do CTN (transcritas), por entender que a referida norma determina que, em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, em que o contribuinte tenha efetuado pagamento antecipado, e passados cinco anos da ocorrência do fato gerador sem que o Fisco Estadual tenha se manifestado sobre o lançamento, considerar-se-á ocorrida sua homologação tácita e, em consequência, definitivamente extinto o suposto crédito tributário, diante da ocorrência do pagamento parcial fato confirmado no próprio Acórdão recorrido, o qual admite que supostamente “*o contribuinte deixou de oferecer parcelas do tributo*”, ou seja, houve recolhimento das demais parcelas.

Defende que a referida norma determina que, em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, em que o contribuinte tenha efetuado pagamento antecipado, e passados cinco anos da ocorrência do fato gerador sem que o Fisco Estadual tenha se manifestado sobre o lançamento, considerar-se-á ocorrida sua homologação tácita e, em consequência, definitivamente extinto o suposto crédito tributário.

E mais: A ocorrência do pagamento parcial é confirmada no próprio Acórdão recorrido, o qual admite que supostamente “*o contribuinte deixou de oferecer parcelas do tributo*”, ou seja, houve recolhimento das demais parcelas, restando, pois, evidente que a referida norma se adequa

perfeitamente ao caso em tela, por se tratar de cobrança de débitos de ICMS, referentes aos supostos fatos geradores omitidos na escrituração fiscal entre janeiro a 6 de julho de 2006.

Afirma inexistir dúvidas, portanto, de que se passaram cinco anos de sua hipotética ocorrência até o lançamento do crédito tributário através do Auto de Infração do qual o contribuinte foi cientificado tão somente em 07 de julho de 2011, transcrevendo a seu amparo, decisões do poder Judiciário

Diz que o fato do recorrente apurar mensalmente o ICMS e o recolher pontualmente aos cofres do Estado de Bahia, é fato inquestionável que, neste caso, há de ser aplicada a regra inserta no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, tendo o relator incorrido em erro ao asseverar que “*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.*”.

Salienta que o artigo 107-A, inciso I, do Código Tributário Estadual, bem como o artigo 965, inciso I, do RICMS/BA jamais poderiam se sobrepor à regra contida no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, norma essa de caráter nacional, e que o Relator do Acórdão recorrido não poderia, em hipótese alguma, negar vigência a tal artigo.

Aborda, a seguir, trecho do voto do relator, no qual teria afirmado que as jurisprudências dos Tribunais Pátrios colacionadas pelo recorrente não seriam aplicáveis ao ICMS. Ocorre que, o ICMS, conforme anteriormente citado, é tributo sujeito ao lançamento por homologação, motivo pelo qual a jurisprudência trazida à baila pelo recorrente é, sim, perfeitamente aplicável ao caso em tela, para concluir restar inequívoca a decadência pleiteada.

No tocante ao objeto da autuação, informa que o mesmo decorreu da apuração pelo Fisco de “*supostas saídas de ‘mercadorias’ de seu estabelecimento sem o respectivo documento fiscal. A i. Fiscalização sequer apurou se a quo recorrente havia de fato comercializado os cartões indutivos, limitando-se a embasar sua autuação no Levantamento Quantitativo de Estoque de Cartões*”.

Argumenta contrariamente à acusação fiscal, informando que as “*mercadorias*” baixadas do estoque do recorrente jamais foram comercializadas, isto porque nunca foram postas in *commercium*, em virtude de seu perecimento, extravio, dentre outros motivos alheios à vontade do recorrente, não caracterizando, portanto, o fato gerador do tributo exigido pelo Fisco Estadual, razão pela qual entende improcedente o entendimento da Fiscalização, no sentido de que a mera diferença de estoque tipifica omissão de receitas de ICMS.

Caso esta 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.

Alega que o Auto de Infração e o Acórdão combatido partem de premissas equivocadas, uma vez que se fundam exclusivamente em presunções, indícios ou suposições, vez que aduz a ocorrência de omissão de receita pelo simples fato de haver diferença de estoque do recorrente, e que a Decisão de piso, em nenhum momento leva em consideração o tipo de atividade desenvolvida pelo recorrente, nem a peculiaridade dos cartões telefônicos, os quais, por possuírem em sua composição microfusíveis, que se espalham por toda sua superfície fina, são extremamente frágeis e portáteis, devido à espessura e tamanho, estão sujeitos a avarias, extravio e outros eventos, argumentando, ainda, que o legislador não estabeleceu, e se o fizesse estaria fora dos paradigmas constitucionais, que avarias e extravios caracterizam hipótese de incidência do ICMS.

Transcreve texto Constitucional, bem como da Lei Complementar n.º 87/96, que entende complementar a norma emanada pela Carta Magna, e dispõe mais especificamente acerca da incidência do ICMS sobre comunicação, espécie de ICMS aqui em discussão, para concluir que o fato gerador do tributo exigido pelo Fisco é a circulação onerosa de mercadorias e a prestações onerosas de serviços de comunicação. Deveras, 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.

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

Alega, ainda, que o acórdão recorrido não adentrou no mérito da Impugnação apresentada pelo recorrente, no que tange à alegação de que ainda que houvesse a circulação de cartões indutivos, o valor da operação seria R\$0,00, não havendo, assim, a incidência do ICMS, sendo do conhecimento de toda e qualquer pessoa atuante no Direito Tributário que a base de cálculo do ICMS sobre comunicação é o preço do serviço de comunicação, nos termos do artigo 13, inciso III, da Lei Complementar nº. 87/96. Uma vez que, considerando ter havido a comercialização dos cartões indutivos, 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 gerará um valor igual a R\$0,00.

Traz decisões do STJ cuja ementas abordam responsabilidade por infração, sucessão de empresas, mercadorias em bonificação e valor da operação mercantil, para concluir que mesmo nos casos em que pudesse ter havido a suposta circulação dos cartões indutivos nos moldes autuados e defendidos pelo acórdão recorrido, por disposição legal e regulamentar, o preço do serviço será igual zero, motivo pelo qual a base de cálculo do ICMS será zero, o que tornaria o lançamento improcedente.

Solicita a realização de diligência, para rechaçar a presente autuação, comprovando que o diferencial de estoque ocorreu sem qualquer circulação onerosa dos cartões indutivos, formulando quesitação e indicando assistente técnico.

Finaliza, argumentando que o indeferimento da prova pericial constituirá cerceamento de defesa do recorrente, o que implicará na patente nulidade da Decisão proferida nos presentes autos, na medida em que não houve o esgotamento de todos os instrumentos necessários para a constatação da verdade material, princípio de observância obrigatória no âmbito do processo administrativo fiscal.

Parecer de PGE/PROFIS de fls. 174 a 177 observa que as razões recursais são as mesmas já trazidas em sede de defesa, e que considera ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar a revisão do Acórdão recorrido.

Rechaça a argüição de nulidade apresentada, posto que não existe víncio ou falha na lavratura do Auto de Infração, bem como na sequência dos atos administrativos realizados pelo Fisco Estadual, vez que a infração encontra-se devidamente tipificada e comprovada, mediante demonstrativos, notas e levantamento quantitativo por espécie de mercadoria elaborados com fundamento nos livros e documentos fiscais fornecidos pelo contribuinte, constatando-se a omissão de saídas de unidades de cartões indutivos.

Afirma que a assertiva do Recorrente no sentido de descaracterizar o levantamento em decorrência da prestação onerosa de serviço de comunicação em telefonia, caracterizada por meio de cartões indutivos, não se confundir com comercialização dos cartões propriamente ditos, não procede, em face da legislação do ICMS, conforme disposição contida no artigo 4º, § 2º, inciso I do RICMS/97.

Esclarece que a fixação do aspecto temporal do ICMS no serviço de comunicação prestado através de cartão permite concluir a impossibilidade de dissociação entre a prestação onerosa de comunicação de telefonia e a comercialização do cartão, razão pela qual é pertinente a adoção do levantamento quantitativo de estoque, vez que os cartões indutivos possibilitam a quantificação física dos serviços e de comunicação que são prestados.

Posiciona-se no sentido de que o indeferimento da perícia solicitada encontra amparo na legislação processual administrativa, concordando com a não admissibilidade da mesma, em face dos elementos probatórios constantes nos autos e revelarem-se suficientes para a formação da convicção dos julgadores, conforme artigo 147, incisos I e II do RPAF/99.

Da mesma forma, refuta a preliminar de decadência, diante das determinações, tanto do COTEB, quanto do CTN, entendendo que a autuação ocorreu dentro do prazo legal.

Por último, entende que as alegações do recorrente de perdas, consumo interno por testes e amostragens, etc., deveriam ter sido devidamente comprovadas o que não ocorreu, motivo pelo qual opina pelo Não Provimento do Recurso.

VOTO

O presente Recurso Voluntário objetiva o reexame da Decisão de primeiro grau que julgou procedente o lançamento, que se constitui na realização pelo Fisco de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, que indicou a ocorrência de omissão de saídas de cartões indutivos.

Inicialmente, abordarei as questões levantadas a título de preliminar pelo recorrente. Quanto a arguição da existência de extinção do crédito tributário em virtude de decadência parcial, por entender, que a regra contida no artigo 173, inciso I, do CTN não se aplica ao caso em tela, mas sim a norma legal prescrita no artigo 150, § 4º, do CTN vez que a mesma determina que, em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, em que o contribuinte tenha efetuado pagamento antecipado, o prazo conta-se cinco anos após a ocorrência do fato gerador, de igual forma não posso acolher.

Isso por que, há um prazo para ocorrer tal identificação do devedor e seu débito via lançamento com consequente formalização do direito do credor, a Fazenda Pública, exigir seu direito por meio da norma individual e concreta que forma com o sujeito passivo. Este prazo é o decadencial; um prazo para o exercício de um direito potestativo do titular, a Fazenda, que apenas precisa exercê-lo e exigi-lo. Tal previsão legal encontra-se no artigo 173, inciso I do CTN:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;”

Dessa forma, constata-se que como regra se terá cinco anos e um período a mais. Não obstante; deve-se sempre se ter em conta quanto a decadência que há peculiaridades quanto aos tributos lançados por homologação, inclusive, como no caso presente, de valores que não foram lançados pelo sujeito passivo, e sim, apurados pela fiscalização, não se podendo caracterizar tal situação, como pretende o recorrente, como “*pagamento antecipado*”, vez que simplesmente em relação aos quantitativos apurados no presente Auto de Infração, os mesmos não foram oferecidos à tributação, e sim, ocultadas as operações realizadas pela não emissão de notas fiscais correspondentes às operações realizadas, em um procedimento que o recorrente tinha absoluto conhecimento, diante dos controles que deveria efetivar em relação aos cartões indutivos, a fim, inclusive, de preservar seu patrimônio de eventuais furtos ou desvios, não se admitindo que uma empresa de tal porte tivesse um controle de seus estoques de cartões tão displicente.

A esse respeito, transcrevo Decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) a respeito:

“TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO. DECADÊNCIA.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inoce, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.

2. Entendimento consolidado por meio do REsp 973.733/SC, submetido ao rito dos Recursos repetitivos, julgado em 12.8.2009, nos termos do art. 543-C, do CPC, relatado pelo Ministro Luiz Fux

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. ART. 173, I, DO CTN.

1. Agravo regimental contra a Decisão que aplicou para o prazo decadencial a regra do art. 173, I, do CTN.

2. A jurisprudência desta Corte entende que nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.

3. No caso dos autos não houve pagamento antecipado, portanto, aplica-se a regra do art. 173, I, do CTN.

4. Agravo regimental não provido".

(Agravo Regimental no Recurso Especial. Matéria Tributária. REsp 1182982. Relator Ministro Benedito Gonçalves. Rio Grande do Sul. 16 de novembro de 2010).

Dessa forma, constata-se que como regra se terá cinco anos e um período a mais (contabilizando que para começar a fluir tal prazo é necessária a virada do próximo exercício financeiro) para se exigir a obrigação tributária. Não obstante, deve-se sempre se ter em conta quanto à decadência que há peculiaridades quanto aos tributos lançados por homologação, inclusive, como no caso presente, de valores que não foram lançados pelo sujeito passivo, e sim, apurados pela fiscalização, não se podendo caracterizar tal situação, como pretende o recorrente, como "pagamento antecipado", vez que simplesmente em relação aos quantitativos apurados no presente Auto de Infração, os mesmos não foram oferecidos à tributação, e sim, ocultadas as operações realizadas pela não emissão de notas fiscais correspondentes às operações realizadas, em um procedimento que o recorrente tinha absoluto conhecimento, diante dos controles que deveria efetivar em relação aos cartões indutivos, a fim, inclusive, de preservar seu patrimônio de eventuais furtos, perecimento ou desvios, não se admitindo que uma empresa de tal porte tivesse um controle de seus estoques de cartões tão displicente e frrouxo.

Inexiste, conforme alegado pelo recorrente, inclusive transcrevendo teor de Decisão judicial, pagamento a menor, mas sim, falta de recolhimento, diante do fato de que a empresa realizou operações ou prestações que se caracterizam como fato gerador do imposto, sem a emissão dos respectivos documentos fiscais, ou seja, ocultou do Fisco tais operações, fazendo com que fossem necessários levantamentos a fim de se descobrir tais omissões, o que em nenhum tratado doutrinário é considerado como pagamento parcial, e sim omissão total do pagamento do imposto devido em tais operações, razão pela qual não posso considerar tais argumentos.

Aliás, há de se perquerir se as operações foram omitidas do fisco, qual foi o tributo antecipado nesta hipótese, para o recorrente firmar posição pela aplicação da regra do artigo 150, § 4º do CTN?

De igual forma, não vislumbro aquilo que o recorrente argumenta, ao colocar que "A ocorrência do pagamento parcial é confirmada no próprio Acórdão recorrido". Muito ao contrário. Em sua peça recursal ela própria declara "por se tratar de cobrança de débitos de ICMS, referentes aos supostos fatos geradores omitidos na escrituração fiscal", vez que, havendo omissão, não houve a declaração do imposto, e consequentemente, não se há de falar em qualquer antecipação de pagamento em relação aos fatos geradores motivados do lançamento ora apreciado.

Por tais razões, entendo inaplicável neste caso concreto, a regra contida no artigo 150, § 4º do CTN, e diante da conduta omissiva apresentada pelo sujeito passivo, claro está a ocorrência de situação prevista no artigo 173, inciso I do CTN. Dessa forma, não posso acolher tal argüição.

Ademais, observo que a data da ocorrência do fato gerador foi 31 de dezembro de 2006, ao passo que o lançamento ocorreu em 30 de junho de 2011, portanto, menos de cinco anos, o que, independente do artigo do CTN aplicado, o 150 ou 173, não se caracterizaria como período abarcado por qualquer decadência.

Quanto à argumentação da ausência de fundamentação e violação ao princípio da motivação, necessário afirmar-se que tal princípio dispõe que a autoridade administrativa deve apresentar as razões que a levaram a tomar uma Decisão. A motivação é uma exigência do Estado de Direito, ao qual é inerente, entre outros direitos dos administrados, o direito a uma Decisão fundada, motivada, com explicitação dos motivos. Sem isso, torna-se extremamente difícil sindicar, sopesar ou aferir a correção daquilo que foi decidido, por isso, é essencial que se apontem os fatos, as inferências feitas e os fundamentos da Decisão. A falta de motivação no ato discricionário abre a possibilidade de ocorrência de desvio ou abuso de poder, dada a dificuldade

ou, mesmo, a impossibilidade de efetivo controle judicial, pois, pela motivação, é possível aferir a verdadeira intenção do agente.

No entender de José Roberto Dromi (in *Derecho Administrativo*, Buenos Aires: Argentina, 1997) “*Motivação não se confunde com fundamentação, que é a simples indicação da específica norma legal que supedaneou a Decisão adotada. Motivação é uma exigência do Estado de Direito, ao qual é inerente, entre outros direitos do administrados, o direito a uma Decisão fundada, motivada, com explicação dos motivos*”.

O artigo 93, inciso X, da Constituição Federal registra a obrigação de que sejam motivadas as decisões administrativas do Poder Judiciário, muito embora o princípio da motivação não esteja expresso entre aqueles previstos no artigo 37 da Carta Magna.

Analizando o processo, verifico que a autuação foi fundada em elementos concretos (livros e documentos fiscais escriturados e emitidos pelo sujeito passivo), com a devida base legal, calcada em demonstrativos analíticos planilhados constante no CD de fls. 09, com cópia entregue ao contribuinte (fls. 07).

Assim, conclui-se que a garantia da ampla defesa, seja qual for à natureza do objeto do processo, compreende não só o direito de ser informado, como de igual forma o exercício do contraditório, além do direito à prova legitimamente obtida ou produzida. No caso presente, verifica-se ausente qualquer elemento de prova que venha a contradizer ou contrapor o lançamento realizado, ainda assim, houve a oportunidade do recorrente produzi-la. Logo, não pode a mesma arguir qualquer prejuízo à sua defesa.

De igual forma, não se pode argumentar que o lançamento tributário ofendeu o princípio da legalidade, vez que realizado ao amparo e em consonância com as normas legais, especialmente a Lei Complementar e a legislação estadual, inclusive, e sobretudo, a Lei nº. 7.014/96.

Portanto, foram respeitados os princípios do devido processo legal, da ampla defesa, do contraditório, inexistindo, de igual forma, qualquer desrespeito ao Decreto n.º 70.235/72 e bem como ao RPAF/99, além de não se verificar qualquer das situações previstas nos artigos 18 e 39 de tal dispositivo regulamentar, tanto é assim que o sujeito passivo apresentou-se ao fisco, contestou a acusaçãoposta, teve a possibilidade de produzir as provas que entendesse necessárias para a desconstituição do lançamento, enfim, exerceu todas as possibilidades de direito de defesa e exercício do contraditório.

Por tais razões, não vislumbro qualquer violação a tal princípio, não acolhendo tal assertiva do recorrente, não podendo, pois, acatar tal argumentação, rejeitando a nulidade do lançamento, e adentrando no seu mérito.

Quanto à solicitação da realização de prova pericial, indefiro, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147 do RPAF/99, o qual estabelece que deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;

As planilhas acostadas ao feito, constantes no disco de dados (CD) entregue em cópia ao sujeito passivo não somente detalham, como, de igual forma, espelham fielmente os critérios do levantamento, os documentos fiscais considerados, bem como os elementos utilizados para a composição dos valores tidos como omitidos.

Lembro que a conversão do feito em diligência é prerrogativa do julgador, não cabendo nenhuma imposição em contrário, diante dos elementos constantes da lide, sequer arguição de ilegalidade ou cerceamento de defesa, que, reitero, não ocorreu no curso de todo o processo.

No mérito, verifico que a autuação foi decorrente da constatação de omissão de saídas de cartões indutivos, realizada pelo recorrente, sem a emissão dos respectivos documentos, e, consequentemente, sem recolhimento do imposto. Aqui cabe fazer alguns esclarecimentos.

Primeiro: A respeito do cartão indutivo.

Sacha Calmon Navarro Coelho e Igor Mauler Santiago, ilustres doutrinadores, sendo o primeiro, inclusive advogado de diversas empresas de telefonia (em <http://sachacalmon.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2010/09/A-tributacao-dos-servicos-telefonicos-pre-pagos>), inicialmente caracteriza os cartões indutivos da seguinte maneira:

“À parte a venda direta operadora → cliente, os variegados esquemas mercantis concebidos pelas companhias telefônicas para a circulação de créditos de telefonia pré-paga, nas modalidades fixa ou móvel, podem todos reduzir-se a uma dentre as três hipóteses que se seguem:

- *venda dos créditos, corporificados ou não em suporte físico (cartões ou PIN's – personal identification numbers) a dealers, com garantia de recebimento do preço independentemente da efetiva revenda daqueles a consumidores finais”. (grifei)*

(...)

No primeiro caso, tem-se contrato de compra e venda. Nos últimos dois, prestação de serviço de agência ou distribuição comercial”.

Ou seja: pelas peculiaridades já colocadas linhas acima, mercadoria e prestação de serviços de comunicação se misturam na figura do cartão indutivo. Por outro lado, o Regulamento para Utilização do Cartão Indutivo em Telefone de Uso Público do Serviço Telefônico Fixo Comutado, em sua comercialização dos cartões telefônicos indutivos em telefone de uso público (TUP) segue a Resolução nº. 334, de 16 de abril de 2003 da ANATEL (Agência Nacional de Telecomunicações), órgão regulador dos serviços de telefonia, que determina em seu artigo 3º: *“somente a Prestadora do STFC que tem Telefone de Uso Público em serviço em sua planta pode emitir e comercializar cartões indutivos para o público em geral”*. (grifei)

Isso significa que a própria Agência reguladora admite a comercialização de cartões indutivos, o que derruba todo o arcabouço recursal do recorrente de que não poderiam se configurar as operações por ela realizadas e objeto do levantamento como operações de mercadoria ou venda.

Segundo a Lei Complementar nº 87/96 em seu artigo 12, § 1º, o fato gerador do ICMS-Comunicação ocorre no momento da entrega dos cartões, fichas (se for o caso) ou assemelhados ao usuário final, sendo, de acordo com o artigo 13, inciso III do mesmo dispositivo legal, a base de cálculo do imposto o preço do serviço, ou seja, o valor de face dos cartões e assemelhados a ser cobrado do consumidor final, relevante observar-se que os mesmos são considerados como meios de pagamento dos serviços, consoante artigos 11, inciso III, alínea “b” e 12, § 1º do mencionado diploma.

Logo, descabe a argumentação recursal de que as operações com cartões indutivos omitidas teriam valor igual a “zero”, vez que não foram comercializados, diante do fato de que os mesmos possuem a devida e necessária base de cálculo para a operação, por terem valor previsto em lei para oferecimento à tributação.

Isso permite concluir que o cartão indutivo é uma modalidade *sui generis*, por ser ao mesmo tempo meio físico (mercadoria) que comercializa um serviço tributado pelo ICMS (comunicação). Dentro dessa lógica, torna-se plenamente possível a realização de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias do mesmo, apurando-se eventuais diferenças, e cobrando-se o ICMS, que independentemente de incidir sobre mercadorias ou prestação de serviço de comunicação é o mesmo imposto, sem distinção.

E isso foi feito pelas autuantes. Aliás, a empresa Telemar Norte Leste S/A foi igualmente autuada pelo Fisco do Estado de Minas Gerais, relativamente à mesma matéria (cartões indutivos), resultando na seguinte Decisão proferida pela 1ª Câmara do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, datada de 14 de fevereiro de 2006, cujo teor permito-me transcrever:

“O Fisco procedeu ao Levantamento Quantitativo da Movimentação de Cartões Indutivos (cartões telefônicos) ocorrida no período de 01.01.2004 a 23.11.2004, mediante o confronto da declaração de estoque de cartões em 31.12.2003, apresentada pelo autuado e da posição de estoque de cartões existentes em 23.11.2004, armazenados na Prosegur Brasil S/A Transportes de Valores e Segurança, com as notas fiscais de entrada de cartões recebidas e com as notas fiscais de saída emitidas para prestação de serviço de comunicação por meio de cartões indutivos.

O Demonstrativo da base de cálculo e do imposto devido referente à Prestação de Serviços por meio de cartões indutivos, desacobertada de documento fiscal, encontra-se no Anexo I, de fls. 11/12.

A quantidade de créditos desacobertados de documento fiscal foi apurada através da seguinte fórmula: Qtde Desacobertada = (Estoque Inicial + Entrada Acobertada) – (Saída Acobertada – Estoque Final).

Os valores referentes às entradas, saídas e estoques foram extraídos do Anexo II, de fls. 14/15, que se refere aos demonstrativos consolidados de entradas e estoque de cartões indutivos e de prestação de serviço acobertada por notas fiscais emitidas pela Telemar/MG.

A base de cálculo do ICMS exigido foi obtida do produto entre os valores dos créditos desacobertados de notas fiscais e os valores unitários dos créditos.

Pela constatação de prestação de serviço de comunicação por meio de cartões indutivos (cartões telefônicos) desacobertada de documentos fiscais, está sendo exigido o ICMS, à alíquota de 25% sobre a base de cálculo apurada.

Como se revela, os valores utilizados foram extraídos das notas fiscais de entradas e saídas informadas nos arquivos eletrônicos, no formato do Convênio n.º 57/95 e alterações, entregues via SINTEGRA, confrontados com as notas fiscais apresentadas, conforme planilhas constantes do Anexo VI (fls. 172/186).

Às folhas 170/171 encontra-se cópia do Levantamento Quantitativo dos cartões indutivos de propriedade do autuado, realizado em 24 de novembro de 2004.

Portanto, o procedimento fiscal encontra-se perfeito do ponto de vista legal, seguindo o disposto no art. 194, do RICMS/02, transscrito a seguir:

'Art. 194 - Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

II - levantamento quantitativo de mercadorias;

§ 1º - No caso de levantamento quantitativo em exercício aberto, será observado o seguinte:

I - antes de iniciada a contagem física das mercadorias, a autoridade fiscal intimará o contribuinte, o seu representante ou a pessoa responsável pelo estabelecimento, presente no momento da ação fiscal, para acompanhar ou fazer acompanhar a contagem;

II - a intimação será feita em 2 (duas) vias, ficando uma em poder do Fisco e a outra em poder do intimado;

III - o contribuinte, o seu representante legal ou a pessoa responsável pelo estabelecimento aporão o 'ciente' na via da autoridade fiscal e, nessa oportunidade, indicarão, por escrito, a pessoa que irá acompanhar a contagem física das mercadorias, que poderá, durante a mesma, fazer por escrito as observações convenientes;

IV - terminada a contagem, o contribuinte, o seu representante legal ou a pessoa responsável pelo estabelecimento assinarão, juntamente com a autoridade fiscal, o documento em que a mesma ficou consignada;

V - se o contribuinte ou as pessoas indicadas nos incisos anteriores recusarem-se a cumprir o disposto nos incisos III ou IV deste parágrafo, tal circunstância será lavrada pela autoridade fiscal no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências (RUDFTO) ou no documento em que forem consignadas as mercadorias".(grifamos)

Portanto, não procedem as alegações da Impugnante, de que a diferença entre entradas e saídas decorre do fato do Fisco ter ignorado as saídas resultantes de transferências dos cartões para seu estabelecimento situado no Estado de Alagoas, pois o trabalho fiscal foi desenvolvido a partir de documentos e informações fornecidos e prestados exclusivamente pela Contribuinte, sendo utilizado procedimento fiscal previsto na legislação.

Cabe ressaltar que a legislação do ICMS não contempla a figura do sistema Telemar como meio idôneo de comprovação de saída de mercadorias, devendo, qualquer saída de cartões para a Telemar/AL, ser acobertada por nota fiscal, com destaque do imposto, como preceitua o Regime Especial concedido pela Secretaria da Fazenda de Minas Gerais, PTA nºs. 16.000056351.24 que autoriza a guarda dos cartões indutivos em estabelecimentos da empresa Prosegur Brasil S/A Transportadora de Valores e Segurança.

Entre os procedimentos a serem observados pela Impugnante, existe a obrigatoriedade de emitir notas fiscais, sem destaque do imposto, na remessa dos cartões para guarda no estabelecimento depositante, e, com destaque do ICMS, no momento da saída dos cartões indutivos depositados com destino aos pontos de distribuição.

No que se refere ao fato gerador do imposto na prestação de serviço de telecomunicação, com utilização de cartão indutivo, preceitua o § 1.º, do art. 12, da Lei Complementar nº 87/96, que se considera ocorrido no momento do fornecimento desse instrumento ao usuário.

Regulamentando essa matéria, a Cláusula Sétima do Convênio ICMS n.º 126/98, alterada pelo Convênio ICMS 41/00, estabelece que o débito do ICMS será efetuado na nota fiscal de serviço de telecomunicações – NFST – referente à saída dos cartões, ainda que não destinados diretamente ao usuário do serviço.

Em se tratando de legislação mineira, o RICMS/02, em seu Anexo IX, preceitua que a nota fiscal deverá ser emitida, com destaque do ICMS, no momento da saída do cartão do estabelecimento prestador do serviço, conforme termos expressos no artigo 41 do mencionado Anexo.

‘Art. 41 - Relativamente a ficha, cartão ou assemelhados, será observado o seguinte:

I - por ocasião da entrega, real ou simbólica, a terceiro para fornecimento ao usuário, mesmo que a disponibilização seja por meio eletrônico, a empresa de telecomunicação emitirá a Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicações, modelo 22, com destaque do valor do imposto devido, calculado com base no valor tarifário vigente nessa data’;
(...)

Assim, como assegura o Fisco, tanto a legislação quanto o Regime Especial concedido à Autuada são explícitos no sentido de que a nota fiscal para o serviço de telecomunicação prestado mediante cartão indutivo deve ser emitida, com destaque do imposto, no momento da saída dos cartões.

Vale destacar que todas as notas fiscais de entrada de cartões indutivos, relacionadas nas planilhas do Anexo III (fls. 16 a 35), indicam como destinatário o estabelecimento do autuado, sendo que todo o crédito de ICMS referente às entradas de cartões, no período, foi por ela apropriado e suportado pelo Estado de Minas Gerais.

Junto à impugnação, o autuado apresenta uma série de documentos: notas fiscais que acobertaram os cartões indutivos recebidos pelo estabelecimento mineiro, planilha de “controle de estoque indicativo da transferência dos cartões”, e relação das notas fiscais de saída dos cartões indutivos do estabelecimento de Alagoas e cópias.

Conforme os documentos fiscais de fls. 1.106 a 1.413, os cartões foram comercializados para usuários e/ou distribuidores em Minas Gerais, ou seja, as saídas foram para distribuidores localizados neste Estado. Assim, o ICMS devido em razão da prestação do serviço de telecomunicação pertence de fato e de direito a Minas Gerais.

A Lei Complementar nº. 87/96, norma máxima em matéria de ICMS, sobre o local da prestação do serviço de comunicação e da ocorrência do fato gerador, assim dispõe:

“Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

(...)

III – tratando-se de prestação onerosa de serviço de comunicação:

(...)

b) o do estabelecimento da concessionária ou da permissionária que forneça ficha, cartão, ou assemelhados com que o serviço é pago;

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

VII – das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

(...)

§ 1º. Na hipótese do inciso VII, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário”. G.n.

Logo, a ocorrência do fato gerador se materializou na entrega do cartão indutivo ao usuário e o local definido como critério espacial para se irradiar os efeitos obrigacionais é o do estabelecimento da concessionária que forneceu o instrumento liberatório, sendo, por mais esse motivo, o imposto referente a essas prestações pertencente a Minas Gerais.

Assim, corretas as exigências de ICMS, MR e MI capitulada no artigo 55, inciso II, Alínea ‘a’, da Lei nº 6763/75”.

A rigor, vê-se que a infração apurada no exemplo acima, é a mesma ora discutida, sendo a única diferença que no caso ora examinado o levantamento foi feito em exercício fechado, o que enfraquece a argumentação Recursal posta, diante da demonstração de que a prática é recorrente por parte da empresa.

Da mesma forma, no âmbito do Poder Judiciário, o entendimento é da possibilidade de cobrança do ICMS sobre as operações de comercialização dos cartões indutivos, e posso citar como exemplo, também do Estado de Minas Gerais, a Decisão do seu Tribunal de Justiça, no processo 1.0702.05.249995-2/001, no qual o Desembargador Relator proferiu a seguinte Ementa, no julgamento realizado em 19 de julho de 2007:

"EMENTA: ICMS - SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO - ALEGAÇÃO DE NÃO INCIDÊNCIA - AUSÊNCIA DE PROVA INEQUÍVOCA - CARTÕES TELEFÔNICOS - BASE DE CÁLCULO - VALOR TARIFÁRIO - IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DOS DESCONTOS CONCEDIDOS AOS DISTRIBUIDORES - SERVIÇO DE TELEFONIA - INCIDÊNCIA SOBRE AS CHAMADAS 900, 0900, TELEGRAMA FONADO E DE LONGA DISTÂNCIA INTERNACIONAL (DDI) - JUROS PELA SELIC - LEGITIMIDADE - HONORÁRIOS FIXADOS DE FORMA EQUITATIVA. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez que somente é elidida através de prova inequívoca a cargo do devedor, de modo que compete à embargante demonstrar a cobrança indevida pelos diversos serviços que menciona. A simples colocação à disposição do usuário (provedor/correios) dos meios aptos à transmissão, emissão e recepção de escritos, sons, mensagens ou informação de qualquer natureza, caracteriza o serviço oneroso de telecomunicação, tributável pelo ICMS. Incide o ICMS nas ligações telefônicas internacionais quando o tomador do serviço e a operadora que o presta estão localizados no território nacional, não sendo tal serviço albergado pela isenção prevista nos artigos 3º, II, e 32, I, da Lei Complementar 87/96. A base de cálculo do ICMS nas operações de vendas de cartões telefônicos indutivos será o valor tarifário vigente na data, isto é, o preço anunciado, não se podendo deduzir o valor dos descontos concedidos pelas concessionárias aos seus distribuidores. Conforme entendimento jurisprudencial pacífico do colendo Superior Tribunal de Justiça, "é devida a taxa Selic nos cálculos dos débitos dos contribuintes para com a Fazenda Pública Estadual e Federal" (REsp. 742.672-MG, Rel. Min. Castro Meira, j. 12.05.05)." (grifei)

Logo, o recorrente deveria, quando das saídas a qualquer título dos cartões indutivos, emitir nota fiscal relativa à operação realizada, e oferecendo à tributação aquela em que houvesse previsão legal.

Também não posso acolher a tese de que teria havido perecimento, defeito, ou qualquer outro fato superveniente, para justificar as diferenças encontradas, diante do fato de que ainda que tais situações tivessem ocorrido, teria o recorrente a obrigação de, em atenção ao disposto no artigo 100, inciso V, do RICMS/97, o crédito fiscal relativo às entradas deveria ser estornado ou anulado relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços, perecerem, forem sinistradas, deteriorarem-se ou forem objeto de quebra anormal, furto, roubo ou extravio, inclusive no caso de tais ocorrências com os produtos resultantes da industrialização, produção, extração ou geração.

Logo, se verdadeira a alegação recursal, deveria o recorrente trazer a nota ou notas fiscais referentes a tais estornos, como meio de prova para a desconstituição da infração, o que não o fez.

No mais, quanto ao levantamento quantitativo em si, a questão cinge-se à prova material, pois, contrariamente à argumentação recursal, não basta que a movimentação seja ou não onerosa, para a ocorrência das diferenças, e consequentemente, a cobrança do imposto.

O processo administrativo é figura indispensável no controle de mérito e da legalidade dos atos administrativos. A atividade fiscalizadora da Administração Tributária nunca poderá violar os direitos e garantias individuais do contribuinte, desta feita, é garantido ao particular o direito ao devido processo legal e todas as demais garantias constitucionais.

Tal processo tem a finalidade de garantir soluções para conflitos entre Administração e Administrados, praticando a revisão da legalidade de seus atos, no sentido de discutir uma possível ilegalidade no ato administrativo e de minimizar os efeitos de possíveis equívocos que, eventualmente os agentes fiscais possam ter cometido, durante a execução das tarefas de auditoria.

Esta possibilidade de produção de provas no curso do Processo Administrativo Tributário alicerça e ratifica a legitimidade dos princípios da ampla defesa, do devido processo legal e da verdade material.

Isso por que um dos princípios do processo administrativo fiscal é o da verdade material, que nada mais é do que Odete Medauar (*A Processualidade do Direito Administrativo*, São Paulo, RT, 2^a edição, 2008, página 131), define: “*O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carregar para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produz-las*”.

Já Hely Lopes Mirelles entende (*Direito Administrativo Brasileiro*, São Paulo, RT, 16^a edição, 1991, Página 581) que “*O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve-se cingir às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até final julgamento, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. Este princípio é que autoriza a reformatio in pejus, ou a nova prova conduz o julgador de segunda instância a uma verdade material desfavorável ao próprio recorrente*”.

A busca da verdade material não pode ser um fim em si mesmo. Como é fundamentada no interesse público deve ser buscada de forma harmoniosa, persistente, respeitando o conjunto harmonioso de princípios do direito positivo, onde temos a aplicação do direito com o fim maior de se fazer justiça.

Isso pelo fato de que o princípio da verdade material advém das próprias normas materiais de direito tributário. Sua aplicação no processo (aqui restrinido nas questões tributárias), portanto, não possui apenas caráter processual, mas sim norma cogente de aplicação imediata em qualquer situação.

Por ser um princípio inerente a toda e qualquer relação fisco-contribuinte, deve ser aplicado em qualquer instância, seja ela administrativa ou judicial. São diversos os elementos que comprovam tal afirmação.

A razão de ser da verdade material é dar efetividade ao enunciado pelo princípio da tipicidade tributária, razão pela qual, em toda relação que envolva a cobrança de tributos, seja ela em esfera administrativa ou judicial, esta verdade material deverá estar presente.

Por ser o correspondente direto do princípio da tipicidade tributária, o princípio da verdade material nada mais é do que a transposição daquele no processo. Ambos visam solucionar uma relação jurídica entre as partes, e devem ser alocados em todos os momentos da lide. Se o Direito regula o fato jurídico, este fato não pode, obviamente, ser ora avaliado sob a verdade material e ora sob a verdade formal.

Assim, o princípio da verdade material é inerente a qualquer fato que envolva a relação jurídica tributária, sendo aplicável em qualquer processo, procedimento ou relação que contenha tributos, e sua busca deve ser uma obsessão do julgador.

A verdade material não é uma regra posta e estreita, mas um conjunto de procedimentos que permitem que o julgador coteje os elementos fáticos de tal forma que não permaneçam dúvidas acerca da realidade do fato objeto de sua apreciação. E isso foi buscado no presente processo, durante toda a sua tramitação.

Neste momento, impende ressaltar que a qualidade do conjunto probatório é que embasará o voto do julgador. Por exemplo, se a autuação fosse respaldada tão somente numa prova indireta e insuficiente, dificilmente haveria Decisão contrária aos interesses do recorrente.

Todavia, se embasada por um conjunto probatório **hábil e suficiente**, como ocorrido, e a defesa não trouxer aos autos qualquer elemento com substância para derrogar a situação que se delineia nos autos, a autuação poderá gozar da presunção de certeza do julgador, o que não acontece no presente caso, diante não da condição de hábil, mas de insuficiente da prova acostada.

Note-se que o Processo Administrativo Fiscal é de cunho meramente sancionatório e patrimonialista, abraçando o princípio do livre convencimento motivado e a produção de provas não se restringe às partes, mas se estende também à autoridade julgadora, quando possível. No caso presente, reitere-se, apenas e tão somente o recorrente poderia trazer ao feito os elementos de prova, diante, reitere-se do fato de que os documentos que embasaram o lançamento estarem em sua posse, e serem em grande maioria de sua própria emissão. Ao fazê-lo de modo insuficiente, permite a aplicação da regra inserida no artigo 142 do RPAF/99, segundo o qual a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária, no caso, da acusação.

Quanto aos Acórdãos administrativos e decisões judiciais trazidos no bojo do Recurso, os mesmos não se aplicam na hipótese do fato concreto ora em exame, razão pela qual não posso considerá-los em amparo do sujeito passivo.

Assim, diante de tais argumentos, e comungando do entendimento externado no Parecer da PGE/PROFIS, no sentido da impossibilidade de dissociação entre a prestação onerosa de comunicação de telefonia e a comercialização do cartão, razão pela qual é pertinente a adoção do levantamento quantitativo de estoque, vez que os cartões indutivos possibilitam a quantificação física dos serviços e de comunicação que são prestados, voto no sentido de que o Recurso Voluntário NÃO SEJA PROVIDO, mantendo-se a Decisão de primeiro grau, e tornando-a definitiva no âmbito administrativo.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº. 278003.0010-11/3, lavrado contra **TELEMAR NORTE LESTE S.A. (OI)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.114.552,18**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 06 de fevereiro de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

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