

A. I. N º - 232882.0005/07-0  
AUTUADO - EMBRATEL – EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S/A  
AUTUANTES - EDINALDO AVELINO PAIVA, CRYSTIANE M. BEZERRA e MÁRCIA A. SAMPAIO SANTOS  
ORIGEM - IFEP - SERVIÇOS  
INTERNET - 15. 05. 2008

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACORDÃO JJF Nº 0163-01/08**

**EMENTA:** ICMS. ESTORNO DE DÉBITO EFETUADO IRREGULARMENTE. É legal o estorno de débito, desde que seja motivado e devidamente comprovado, na forma prevista no Convênio 126/98. Parte dos valores estornados não obteve a pertinente comprovação, relativos aos motivos apresentados nos relatórios internos do sujeito passivo. O acolhimento de parte das alegações, trazidas aos autos, tornou a infração parcialmente subsistente. Não acolhidas as arguições de nulidade e indeferido o pedido de diligência e perícia. Não compete ao órgão julgador administrativo decretação de constitucionalidade na legislação tributária estadual. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 17.12.2007, traz a exigência do ICMS no valor de R\$ 1.126.458,86, acrescido da multa de 60%, relativo a estorno de débito deste imposto em desacordo com o disposto na legislação tributária estadual. Está consignado que os estornos de débitos foram efetuados sem a devida comprovação pelo autuado, prevista nos Convênios 126/98 e 39/01, relativos aos exercícios de 2004 e 2005, referentes aos códigos de estornos constantes no relatório “*Relação de Códigos de Estorno, Descrição do Motivo e Descrição da Ordem de Serviço*”. Consta que os valores foram levantados dos livros de entradas e apurados com base em relatório detalhado fornecido pelo contribuinte de acordo com os anexos I, II e III, este último, apresentado em CD, nos meses de janeiro a maio/2004; setembro a dezembro/2004 e janeiro a setembro/2005.

O autuado, às fls. 2303 a 2314, apresenta sua impugnação aduzindo que, quando instado pelo fisco durante o procedimento fiscal, apresentou todos os documentos comprobatórios da correção de seu procedimento, tendo apresentado, inclusive, livro com detalhamento, não sendo contudo acolhido pelos Autuantes, sem, no entanto, justificar a razão para a exigência dos valores do estorno.

Ressalta que, mesmo tendo sido os documentos apresentados por ocasião do procedimento fiscal, estes sempre estiveram à disposição do fisco estadual. Motivo pelo qual, considera que agiu nos exatos limites da lei, não havendo qualquer razão para se obstar o estorno do ICMS indevidamente recolhido.

Argúi a presença de pressupostos de nulidade, pois os autuantes deixaram de apontar no lançamento realizado, justamente os motivos pelos quais haveria o óbice no estorno de débito, limitando-se a aduzir, genericamente, que “constataram divergências entre os motivos apontados na OS e os documentos analisados”. Por este fato, afirma não ser possível ao menos o conhecimento dos fatos geradores que segundo os Autuantes foram apontados como ocorridos. Lembra que determinar a

matéria tributável é requisito essencial ao lançamento o qual, por ser ato administrativo vinculado, precisa conter a motivação que suscitou a prática daquele.

Observa que, sem a indicação da motivação, o lançamento realizado carece de certeza e ressalta a presença de cerceamento de defesa constante no caso em exame, na medida em que esta não pode impugnar diretamente o ponto central que permeia a autuação realizada. Ampara sua alegação na disposição do art. 18, IV, a, Decreto Estadual 7.629/99, e art. 142 do CTN. Buscando com isso demonstrar ausência de indicação precisa na base de cálculo, o que tornaria o auto de infração anulável.

No mérito da questão, o impugnante lembra que os autuantes não detalharam as infrações apontadas, mormente no atendimento a aludidos convênios, que teriam dado ensejo ao lançamento de ofício. Aduzindo ainda que os mesmos não se atentaram às peculiaridades legais e práticas do setor de telecomunicações. Lembra que a criação do Convênio ICMS nº 126/98, adequou às normas de ICMS a prática das empresas de telecomunicações, norma esta que teria sido devidamente observada pela autuada quando dos estornos de ICMS.

Esclarece que, no caso em apreço, procedeu o impugnante à apuração do ICMS a recolher de forma completamente equivocada, haja vista que sobre aqueles valores objeto de meros enganos do sistema não poderia haver tributação. Isto porque, segundo ela, não se teria concretizado o fato imponível do tributo, ou seja, a efetiva prestação onerosa de serviços de comunicações.

Argúi que o artigo 165, I do CTN prevê o direito do contribuinte à restituição do tributo quando for indevidamente pago ou maior que o devido, e o Convênio ICMS nº 39/01 disciplina a forma de restituição destes valores mediante o estorno de débito referente ao ICMS indevidamente recolhido, alega que os Autuantes não poderiam obstar sob qualquer hipótese o direito do Impugnante.

Desta forma, alega que diante das razões aduzidas e documentação juntada aos autos, entende como claro o direito do Impugnante ao estorno do ICMS indevidamente recolhido por ocasião dos serviços não prestados, pelo que, segundo seu entendimento, deve ser reconhecida a absoluta insubstância da presente ação fiscal.

Motivos que o faz requerer reiteração de pedido de diligencia ou perícia contábil e julgamento improcedente do auto de infração.

Os autuantes, às fls. 2447 a 2453, apresentam a informação fiscal, refutando as alegações consubstanciadas na defesa, ao afirmarem que, em nenhum momento houve afronta aos artigos referidos pelo impugnante, visto que os estornos de débitos efetuados não se enquadram dentro dos procedimentos elencados no artigo 112 do RICMS/BA, já que, segundo os autuantes, houve emissão de documento fiscal e o referido artigo aplica-se a situações em que não houve emissão de documento fiscal.

Asseveram que improcede a alegação do impugnante de que apresentou todos os documentos comprobatórios e que os mesmos não teriam sido acolhidos pelos autuantes. Lembram que durante a fiscalização o impugnante foi intimada a apresentar relatórios detalhados dos valores estornados com seus respectivos motivos, OS (ordem de serviço) onde são registrados os valores que deverão ser estornados e os motivos apresentados pelos clientes, NFST (nota fiscal de serviço de telecomunicação) e faturas detalhadas onde constam todas as ligações individuais, porém nem toda documentação solicitada pela fiscalização foi apresentada.

Pondera que os estornos dos débitos corresponderam a 35.819 faturas no valor de R\$3.858.443,72, e que devido ao grande número de faturas estornadas, o trabalho da fiscalização foi efetuado por amostragem, onde se tomou como base, principalmente, os maiores valores, conforme intimações às fls. 275 a 343.

Afirmam, ainda, que foi analisada a documentação apresentada e que validou os estornos de 10.838 faturas no valor total de R\$2.731.984,83, comprovando que acataram todos os documentos apresentados e que comprovaram adequadamente os referidos estornos.

Asseveram que as demais 25.436 faturas, no total de R\$1.126.458,89, com 103 diferentes motivos, apresentaram divergências entre os motivos e os valores constantes nas OS (ordens de serviços) e os dos demais documentos apresentados, o que contribuiu para o não acolhimento dos estornos de débitos, conforme documentação anexa ao PAF da fls. 346 a 2.300.

Prosseguem afirmando que não procede o argumento do impugnante, no que se refere à ausência dos motivos que contribuíram para a lavratura do presente Auto de Infração, muito menos do desconhecimento dos serviços que não foram acolhidos pelos autuantes, pois segundo eles a simples leitura dos fatos narrados no PAF e seus anexos, comprovam justamente o contrário do alegado, já que se encontra descrito em detalhes a natureza da infração, o motivo pelo qual os valores estornados não foram acatados, além da relação detalhada das faturas.

Da mesma forma, rebatem as alegações de ausência de elementos essenciais para o lançamento e o impedimento para que o Impugnante pudesse exercer, de forma ampla e irrestrita, o seu direito de defesa, pois entende que a leitura dos fatos narrados no PAF e seus anexos comprovam justamente o contrário do alegado, já que se encontram descritos em detalhes: a natureza da infração; o motivo do não acolhimento dos valores estornados; o autuado; o montante do débito tributário; a relação dos serviços e faturas detalhadas. Desta forma não houve o citado cerceamento do direito de defesa, tanto que foi apresentada impugnação ao auto, anexando documentos que, segundo o Impugnante, comprovam a correta aplicação da legislação e o direito ao estorno do débito.

Quanto às razões de mérito, contestadas pelo impugnante, os autuantes apontam a pertinência do §4º do Conv. 39/01, onde fica previsto que o relatório interno de que trata o inciso I do parágrafo anterior deveria estar acompanhado dos elementos comprobatórios, e ressaltam que, apesar das diversas intimações, a empresa não apresentou a documentação em sua totalidade, de forma que comprovasse adequadamente o seu direito ao estorno de débito, relativos aos motivos apresentados em seus relatórios internos.

Os autuantes apontam o artigo 123 do RPAF, que assegura ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do lançamento, medida ou exigência fiscal na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da intimação. Porém, acrescentam que o contribuinte não apresentou em sua defesa todos os elementos necessários para ilidir a infração, havendo, portanto, a preclusão do direito de juntar novas provas.

Informam ainda, que parte da documentação apresentada, durante as fases de fiscalização e de impugnação, não corresponde com os motivos e valores descritos nas OS 's (ordens de serviços) que motivaram os estornos de débitos, contribuindo, portanto, para o não acatamento do valor total do estorno apenas com base em alguns documentos. Apontando ainda divergências nos documentos anexos à impugnação, notadamente nas NSFT (nota fiscal de serviço de telecomunicação) 000025627, 000006236, 000006559, 009674983 e 009674983.

Observam que foram apresentadas na impugnação apenas documentações relativas a 5 razões para os estornos de débitos, enquanto o valor autuado teria sido composto por 103 razões. Diante da alegação do impugnante de ser impossível apresentar toda documentação relativa aos valores estornados; das divergências entre os valores do relatório de estorno e a documentação apresentada durante as fases de fiscalização e de impugnação, reputa como impossível, validar todas as faturas estornadas, com base apenas nos documentos analisados.

Ressaltam que o impugnante já havia sido autuado pelos mesmos motivos nos exercícios de 2001 a 2003 através dos Autos de Infrações nº's 281.228.0002/06-3, 232.882.0005/06-1 e 232.882.0004/06-5.

Concluem a informação fiscal sugerindo que o valor do auto de infração seja reduzido em R\$ 8.701,22 (oito mil setecentos e um real e vinte e dois centavos), passado do atual valor de R\$ 1.126.458,89 (hum milhão cento e vinte seis mil, quatrocentos cinqüenta e oito reais e oitenta e nove centavos) para o valor de R\$ 1.1 17.757,67 (hum milhão cento e dezessete mil, setecentos cinqüenta e sete reais e sessenta e sete centavos), posicionando-se de forma contrária ao pedido de diligencia formulado pelo impugnante e pugnando pela procedência parcial do auto de infração.

O impugnante volta a se manifestar nos autos (fls. 2460 a 2474), aduzindo matérias de direito privado nas relações entre ela e os seus consumidores, buscando demonstrar a interferência tributária nas regras de consumo havidas na relação com os seus clientes, na medida das emissões erradas de faturas, o que resulta no inevitável estorno do ICMS, na medida em que, nestes casos, no dizer do autuado, se observa a necessária celebração do contrato de prestação de serviços de telefonia entre o impugnante e o cliente, o que, por via de consequência, lógica e jurídica, não há prestação de serviços, nem sequer os elementos referentes ao prestador, tomador, preço, etc., o que viabilizaria o estorno do débito do ICMS indevidamente destacado no documento fiscal equivocadamente emitido.

Considera como inaceitável a alegação dos autuantes de que realizaram a lavratura do lançamento de ofício por amostragem e que acataram a parte dos documentos apresentados que teriam comprovado adequadamente os referidos estornos. Segundo o impugnante, o critério adotado revela-se subjetivo, não demonstrando que prestações não realizadas, no seu entendimento, não dariam direito ao estorno de débito do ICMS, mormente em se considerando que os autuantes não analisaram todos os documentos apresentados pelo impugnante, mas teriam lavrado o auto de infração por amostragem e dedução. Neste sentido, aponta o princípio da legalidade, ao qual o agente público deve estar adstrito, posto que, segundo seu entendimento, a adoção da metodologia usada para levantamento do imposto teria sido ato arbitrário dos agentes.

Alega o impugnante que, se os autuantes tivessem analisado todos os documentos do impugnante, teriam verificado que não houve contratação, não houve prestação e nem sequer bilateralidade.

Aponta o princípio da não-cumulatividade tributária inerente ao ICMS, que implica, segundo o seu entendimento, na compensação de “créditos” com “débitos” deste tributo, gerados em um determinado período de tempo (no caso, mensal). Recorre para embasamento das suas alegações à disposição do art. 155, XII, da CF/88, que atribuiu à legislação complementar a competência para disciplinar o regime de compensação do ICMS, ressaltando, entretanto que a aludida atribuição não pode resultar em quaisquer restrições, mitigações ou limitações ao direito de aproveitamento dos créditos do ICMS incidente nas anteriores operações e prestações realizadas.

Entendendo que, qualquer dispositivo legal de hierarquia inferior (Lei Complementar, Convênio, Lei Ordinária, Decreto, etc) que vede ou condicione o exercício do princípio constitucional da não-cumulatividade tributária do ICMS e, consequentemente, o direito ao aproveitamento dos respectivos créditos e estorno de débitos, salvo as exceções constitucionais (isenção e não incidência), padece de constitucionalidade.

Alega a observância aos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade, defende entendimento segundo o qual, somente se pode cogitar da existência do fato gerador da obrigação tributária quando tenham ocorrido (e sejam efetivamente identificados) todos os aspectos previstos na norma jurídica de incidência tributária, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, não se aceitando lançamentos tributários louvados em presunções, indícios e ficções, ou amostragem. Alegação que a faz reputar o auto de infração com inúmeros equívocos, apontando o que considera por falta de motivação e a adoção de método subjetivo para levantamento do valor devido.

Aludindo ao art. 142 do CTN e art. 18, IV, “a”, do Decreto Estadual 7.629/99, requer a nulidade do auto de infração, sendo o mesmo, julgado improcedente em sua totalidade.

## VOTO

O Auto de Infração, sob combate, foi lavrado em 17.12.2007, e traz a exigência do crédito tributário, relativo ao ICMS no valor de R\$ 1.126.458,86, concernente a estorno de débito deste imposto em desacordo com o disposto na legislação tributária do Estado da Bahia.

Cabe enfrentar, preliminarmente, as argüições de nulidades apresentadas pelo impugnante, vez que entende ter seu direito de defesa cerceado, tendo em vista a inexistência da motivação que originou o Auto de Infração, buscando demonstrar ausência de indicação precisa da base de cálculo, bem como a adoção de método subjetivo para levantamento do valor devido, utilizando-se da presunção, uma vez que foi efetuado por amostragem.

Não tem amparo fático o argumento do impugnante no que se refere à ausência dos motivos que contribuíram para a lavratura do Auto de Infração, bem como o desconhecimento dos serviços que não foram acolhidos pelos Autuantes, pois a leitura dos fatos narrados no PAF indica claramente que está a se exigir o imposto relativo ao estorno de débitos não comprovados pelo autuado, com indicações do CFOP 1.205. Além do mais, os demonstrativos anexados pelos autuantes, às fls. 06 a 343, indicam com clareza o conhecimento que os mesmos possuem da matéria tributável, pois consta à descrição com detalhes, a natureza da infração; o motivo do não acolhimento dos valores estornados; o sujeito passivo da relação jurídico-tributária; o imposto exigido; a relação dos serviços e faturas detalhadas emitidas pelo sujeito passivo, alvo dos estornos de débitos em questão.

Quanto aos dispositivos legais infringidos, os autuantes, acertadamente, indicaram os artigos 112 e 113 do RICMS/BA, para gravar o descumprimento do autuado de uma exigência de nossa legislação tributária estadual, quanto ao impedimento de se efetuar estorno de débito após os valores constarem em documento fiscal. Este fato, entretanto, não foi seguido com viseiras pelos autuantes, pois, como será visto posteriormente, os mesmos acolheram os estornos que foram efetivamente comprovados pelo sujeito passivo, interpretando em sua completude os dispositivos regulamentares mencionados, em consonância com o disposto no §4º, da Cláusula terceira do Convênio 126/98.

A alegação de que foi lavrado o Auto de Infração com base em amostragem, carece de consistência material, pois os autuantes levantaram, conforme consta dos autos, os valores que foram estornados, e solicitaram, ainda durante o período de fiscalização, conforme intimações às fls. 275 a 287, as comprovações que amparassem tais procedimentos, na forma regulamentar e do Convênio 126/98, restando, portanto, a ser exigido, apenas, os estornos de débitos que o autuado não conseguiu comprovar documentalmente ou oferecer os motivos compatíveis como os fatos ocorridos. Não identifico, no procedimento adotado pelos autuantes, nenhum componente que ofereça insegurança na apuração do elemento quantitativo do fato gerador, bem como qualquer outra insegurança jurídica arguida pela defesa ou cerceamento do direito de defesa.

Ampliado nas razões, acima alinhadas, rejeito as argüições de nulidades suscitadas pelo impugnante, tendo em vista não haver violação ao devido processo administrativo fiscal.

Com fulcro no art. 147, inciso I, “a” e inciso II “a” e “b” do RPAF/99, indefiro a solicitação de diligência e perícia, pois os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos, além de não serem necessárias outras provas a produzir, tendo em vista que a inconsistência da ação fiscal cabe ser demonstrada e comprovada pelo autuado. Observo, inclusive, que as inconsistências efetivamente demonstradas e comprovadas foram, como poderá ser adiante verificado, acolhidas pelos autuantes.

Quanto às argüições de que há óbice ao estorno de crédito na legislação tributária estadual, sendo esta constitucional, não cabe acolhimento, pois não há tal impedimento, devendo, apenas serem devidamente comprovados. Além do mais, este órgão não tem competência para afastar a

aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como não lhe cabe competência para decretar a constitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167 do RPAF/BA.

Resta, portanto, analisar as questões de mérito. Verifico que os autuantes levantaram os valores de débitos que foram estornados pelo autuado e solicitaram, posteriormente, a comprovação ou justificativas de tais procedimentos na forma prevista do já aludido Convênio. Apesar de intimado a apresentar relatórios detalhados dos valores estornados com seus respectivos motivos, o autuado apresentou parte da documentação comprobatória dos estornos, constantes das OS (ordem de serviço) onde são registrados os valores que deverão ser estornados e os motivos apresentados pelos clientes, NFST (nota fiscal de serviço de telecomunicação) e faturas detalhadas onde constam todas as ligações individuais.

Conforme informam os autuantes, os estornos dos débitos corresponderam a 35.819 faturas no valor de R\$3.858.443,72. Desta documentação apresentada validaram os estornos de 10.838 faturas no valor total de R\$ 2.731.984,83. Assim, este fato, por si só, comprova que os autuantes analisaram e acataram os documentos apresentados que comprovaram adequadamente os referidos estornos.

Restaram, portanto, 25.436 faturas, no total de R\$1.126.458,89. Tais faturas trouxerem 103 diferentes motivos que, pretendiam justificar os estornos de débitos. Ocorre, que apresentaram divergências entre os motivos dos estornos e os valores constantes nas OS (ordens de serviços) e dos demais documentos apresentados, o que contribuiu para o não acolhimento dos estornos de débitos, conforme documentação anexa ao PAF da fls. 346 a 2.300, literalmente mencionadas pelos prepostos fiscais.

Os autuantes demonstraram que efetuaram diversas intimações, como pode ser observado, também, às fls. 328 a 330, com as solicitações detalhadas e a empresa não apresentou toda a documentação necessária à comprovação pertinente ao seu direito do estorno de débito, relativos aos motivos apresentados em seus relatórios internos, violando, assim os dispositivos regulamentares e §4º da Cláusula terceira do Convênio 126/98, que exige do autuado, para os aludidos estornos, o relatório interno detalhado acompanhado dos elementos “comprobatórios”.

Quanto aos documentos anexos à impugnação, os autuante corretamente identificaram, também, valores estornados maiores do que aqueles efetivamente constantes das faturas com motivos apontados, nas NSFT (nota fiscal de serviço de telecomunicação) 000025627, 000006236, 000006559, 009674983 e 009674983. A primeira com tarifas de DDD, comprovadas parcialmente, pois o valor que traz a justificativa é menor do que o efetivamente estornado, as duas seguintes os motivos apresentados foram as ligações não completadas, com limites de 4 segundos para DDD e 6 segundos para DDI, fato ocorrido com pequena parte da fatura, só que o estorno foi efetuado na totalidade das faturas com ligações fora destes limites. Quanto à última fatura, não há coincidência entre os horários das ligações estornadas e as constantes da fatura, razões pelas quais não fora, e não poderiam ser, acatadas pelos autuantes.

Considerando que a documentação apresentada para justificar os aludidos estornos, não correspondem aos motivos e valores descritos nas Ordens de Serviços (OS's) que motivaram os estornos de débitos, determina, em consonância com os autuantes, o não acatamento do tal estornado pelo autuado. Não prospera os argumentos da defesa de inexistência do fato gerador, vez que nem mesmo apresenta os motivos pertinentes aos aludidos estornos, ferindo o disposto no §4º, Cláusula terceira do Convênio 126/98.

Acertadamente, os autuantes acataram parte das argüições trazidas pelo impugnante, que foram devidamente motivados e comprovados, passando a exigência original do valor de R\$ 1.126.458,89 (hum milhão cento e vinte seis mil, quatrocentos cinqüenta e oito reais e oitenta e nove centavos) para o valor de R\$ 1.117.757,67 (hum milhão cento e dezessete mil, setecentos cinqüenta e sete reais e sessenta e sete centavos), ou seja, foi acatado um total de R\$ 8.701,22 de estorno do ICMS efetuado pelo autuado, resultante dos elementos por ele trazidos na impugnação.

Diante do exposto, em consonância com a redução dos valores reclamados nos meses de abril (R\$8.536,37), maio/2005 (R\$75,30) e agosto/2005 (89,55), consignados pelos autuantes, deve ser reduzido o valor exigido, no presente Auto de Infração, para R\$1.117.757,67, conforme demonstrativo constante à fl. 2454 dos autos.

Cabe consignar que foram lavrados, contra o sujeito passivo, pelos mesmos motivos constantes do presente lançamento de ofício, ou seja, estornos de débitos que não foram devidamente comprovados, o Auto de Infração nº 281.228.0002/06-3, Acórdão CJF Nº 0021-11/07, o AI, nº 232.882.005/06-1, Acórdão CJF Nº 0015-11/07, cujos PAF<sup>s</sup>, foram extintos por pagamento do crédito tributário exigido. Consta, também, pelos mesmos motivos o Auto de Infração nº 232.882.0004/06-5, Acórdão JJF Nº 0415-03/06, também, extinto o PAF por pagamento.

Diante do acima alinhado, voto pela Procedência Parcial do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **232882.0005/07-0**, lavrado contra **EMBRATEL – EMPRESA BRASILEIRA DE TEECOMUNICAÇÕES S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento imposto no valor de **R\$ 1.117.757,67**, acrescido da multa de 60%, prevista no inciso II, aliena “f” do art. 42, da Lei 7014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de maio de 2008.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – RELATOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – JULGADOR