

A. I. N º - 232882.0002/08-9
AUTUADO - EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S. A. (EMBRATEL)
AUTUANTES - CRYSTIANE MENEZES BEZERRA, EDINALDO AVELINO DE PAIVA e
MÁRCIA ALMEIDA SAMPAIO SANTOS
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 06.10.08

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0181-05/08

EMENTA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. ESTORNO INDEVIDO DE DÉBITO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. É legal o estorno de débito, desde que sejam atendidos os pressupostos previstos na legislação tributária estadual. No período fiscalizado não mais vigorava o § 3º da Cláusula 3º do Convênio 126/98, em face da adesão do Estado da Bahia ao Convênio 123/05 através do Convênio 59/06, da Alteração nº 80 ao Regulamento do ICMS-BA/97, através do Decreto nº 10.072/06, acrescentando os §§ 2º, 3º e 4º ao art. 569-A. O contribuinte não cumpriu a exigência prevista nos artigos 112 e 113 do RICMS-BA/97 e nem comprovou a pertinência dos aludidos estornos. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 05/05/2008, exige o ICMS no valor total de R\$303.937,36, acrescido da multa de 60%, em decorrência da realização de estorno de débito de ICMS em desacordo com a legislação do imposto, apurado no período fiscalizado de agosto a dezembro de 2006.

Consta da descrição da infração que o contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal oriundo de operação consignado sob o CFOP 1.205, com anulação de valor relativo à prestação de serviço de comunicação. Acrescenta que o Estado da Bahia através do Convênio 59/06, aderiu ao Convênio ICMS 123/05 que autoriza a não aplicar o disposto no § 3º da cláusula terceira do Convênio ICMS 126/98, a partir de agosto/2006.

O autuado, fls. 29 a 35, apresenta, tempestivamente, impugnação, através de seu patrono, fl. 37, aduzindo as argumentações a seguir resumidas:

Observa que, na consecução de sua atividade fim, acaba por recolher vultosos valores de ICMS indevidamente, o que lhe garante o direito ao estorno do débito ou restituição.

Diz que, - apesar do entendimento dos autuantes, o fato do Estado da Bahia, através do Convênio ICMS nº 59/06, ter aderido ao Convênio ICMS nº 123/05, que permite a não aplicar o disposto no parágrafo 3º da cláusula 3ª do Convênio ICMS nº 126/98 a partir de agosto de 2006, autoriza o presente lançamento de ofício, sem qualquer verificação quanto à materialidade dos créditos fiscais apropriados, - o crédito fiscal em questão é legítimo, sendo certo que a revogação de aludida norma, de cunho procedural, não legitima a exigência por parte da fiscalização de ICMS referente a serviços não prestados, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado.

Informa que, em virtude dos instrumentos contratuais firmados e respectiva utilização dos serviços prestados pelos seus clientes, emite a consequente Nota Fiscal de Serviços de Telecomunicação - NFST, com o devido destaque do ICMS incidente sobre a prestação de serviço

realizada, no entanto, muitas vezes, por erro em seu faturamento, emite a fatura e respectiva NFST contra seus clientes, sem que, tenha havido a prestação do serviço de comunicação.

Redargui que como não ocorreria a prestação serviços, em consonância com a legislação tributária vigente, torna-se necessário promover o estorno do débito do ICMS destacado nas Notas Fiscais, uma vez que, não houve a celebração de contrato de prestação de serviço de telefonia com terceiro que sequer fruiu de sua rede de telecomunicações. Acrescenta que, como não houve “contratação” de serviços de comunicação, e muito menos negócio jurídico atinente à “prestação” de serviços de comunicação, está viabilizado o estorno do débito do ICMS indevidamente destacado no documento fiscal equivocadamente emitido, seja por meio de estorno de débito, ou na forma de repetição de indébito.

Enfatiza que, a despeito do clarividente direito que lhe assiste, os autuantes entenderam que a revogação de convênio que contemplava a forma como deveria ser procedido o estorno de débito teria o condão de impedir a recuperação do ICMS indevidamente recolhido.

Afirma que a questão primordial para a determinação da procedência ou improcedência do lançamento tributário reside na possibilidade de glosa de créditos do ICMS, em razão da mera inobservância de regra formal relativa ao instrumento para recuperação de indébito do ICMS, em detrimento do direito material do contribuinte, especialmente quando o lançamento implica na exigência do ICMS sobre serviços de comunicação não prestados.

Diz que o lançamento não tem como finalidade apenas arrecadar receita, mas sim, verificar a regularidade dos procedimentos, relativamente às obrigações acessórias e principal do imposto, adotados pelo contribuinte, aplicando-lhe a sanção cabível.

Observa a vinculação do agente fiscal em todos os atos atinentes ao lançamento prevista no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, destacando a doutrina de Hans Kelsen, citada pelo prof. Sacha Calmon Navarro Coelho em sua obra Manual de Direito Tributário para corroborar seu argumento de que no presente caso, em razão da inobservância de regra formal para recuperação de valores indevidamente recolhidos a título de ICMS, exige-se a glosa dos créditos apropriados pelo contribuinte sem que, no entanto, seja verificado se a restituição destes valores é devida por parte do Estado.

Afirma que ocorreria uma excessiva valoração de regra formal em detrimento do direito material do contribuinte, procedimento incompatível com o ato administrativo do lançamento tributário e, ainda, com o princípio da não cumulatividade do ICMS, que tem por finalidade desonrar a cadeia produtiva, transferindo o ônus financeiro do imposto ao consumidor final.

Diz haver prova irrefutável de que o imposto fora indevidamente recolhido, aliás, fato não contestado pelos próprios autuantes e como já demonstrado pelos exemplos constantes do anexo, que fundamentou a exigência de glosa dos créditos em mera inobservância a procedimento formal para restituição do indébito, a Fazenda Estadual ao analisar a possibilidade de restituição, não poderia, para o fiel cumprimento de suas atribuições, prolatar outra decisão que não o seu deferimento.

Enfatiza que, se apropriou de crédito legítimo do imposto, sendo certo que o direito material à restituição destes valores não é nem mesmo contestado pela fiscalização, mas, sim, a forma de recuperação do ICMS indevidamente recolhido, de modo que no entendimento dos autuantes, portanto, somente teria infringido a uma mera formalidade. Acrescenta arrematando com a transcrição de fragmento do posicionamento do Prof. Roque Antônio Carraza para asseverar que a doutrina é uníssona em convalidar o correto e indesviável entendimento de a não observância de requisitos meramente formais não tem o condão de tornar legítima a exigência de glosa do imposto.

Assegura que não inadimpliu qualquer obrigação principal, já que, ficou patente o seu direito, o qual, inclusive, não fora contestado.

Ressalta que o crédito do imposto não adveio qualquer descumprimento da obrigação principal, vale dizer, não ocorreu a falta de recolhimento do ICMS, como fazem crer os autuantes.

Transcreve o art. 3º do CTN para aduzir que, como no presente caso não se verificou a ocorrência do fato gerador, e que a exigência de tributo não pode ter natureza de sanção, por expressa vedação legal.

Conclui o autuado afirmando que tendo em vista ter demonstrado a regularidade do procedimento adotado requer a improcedência do Auto de Infração.

Os autuantes apresentam informação fiscal, fls. 66 a 68, depois de transcrever a infração e observar que o autuado alega que a fiscalização não verificou a materialidade dos créditos fiscais apropriados, aduzem as seguintes ponderações:

1 - Esclarecem que a alegação do autuado não se aplica ao caso, tendo em vista que a partir de agosto de 2006 o contribuinte deve entrar com pedido de restituição conforme art. 112, § 4º do RICMS-BA/96, juntamente com toda a documentação comprobatória, momento em que será verificada a validade dos supostos créditos. Ressalta que o Estado da Bahia através do Convênio ICMS 59/06, aderiu ao Convênio ICMS 123/05, que autorizou a não aplicar o disposto no parágrafo 3º da cláusula 3ª do Convênio ICMS 126/98. Assim, acrescentam que, - não mais vigorando o parágrafo 3º da Cláusula 3ª do Convênio ICMS 126/98, que permitia que ao contribuinte creditar-se da anulação de valor relativo à prestação de serviço de comunicação, para posterior verificação e validação dos créditos fiscais - é necessário o exame da documentação em sua totalidade, pois, sem este procedimento não é mais permitida a utilização de crédito, através do estorno de débito;

2 - Enfatizam que, apesar alegação defensiva de que - as notas fiscais de serviços de telecomunicações - NFST, com destaque de ICMS emitidas por erro em seu faturamento, ou seja, sem que tenha havido a prestação de serviço de comunicação, portanto, torna-se necessário promover o estorno de débito do ICMS destacado nas Notas Fiscais, uma vez que, não houve a celebração de contrato de prestação de serviço de telefonia - o art. 112 do ICMS-BA/97 determina que o débito fiscal só poderá ser estornado ou anulado quando não se referir a valor constante em documento fiscal e, como o valor consta em documento fiscal não é possível fazer o estorno;

3 - Destacam que a autorização para não aplicação do § 3º, da cláusula 3ª do Convênio ICMS 126/98 não está impedindo o direito de recuperação de crédito por parte do autuado, pois de acordo com o art. 112, § 4º do RICMS-BA/97 poderá ser objeto de pedido de restituição, na forma prevista no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, conforme já citado pela defesa, quando falou em restituição de indébito;

4 - Asseveram que não cabe no momento verificar a materialidade dos referidos créditos fiscais, pois o crédito glosado não se refere a pedido de restituição e sim a estorno de débito que não é permitido conforme art. 569-A, § 4º do RICMS-BA/97;

5 - Observam que o Auto de Infração não foi lavrado em decorrência da falta de cumprimento de obrigação principal, muito menos da falta de recolhimento do ICMS e sim, de sua utilização sem autorização legal, o que, claramente, reduziu o montante do imposto recolhido no período de sua utilização;

6 - Dizem que, ao glosar o estorno de débito, não foi exigido o tributo com natureza de sanção, punição por mero descumprimento formal, vez que a ação fiscal apenas cumpriu o determinado na legislação.

Conclui a informação fiscal requerendo a procedência integral do Auto de Infração.

VOTO

O Auto de Infração cuida da exigência tributária em razão de o sujeito passivo ter efetuado o estorno de débito fiscal do ICMS, relativo a serviços de comunicação, em desacordo com a legislação tributária estadual, no período de agosto a setembro de 2006.

O autuado impugnou o lançamento concentrando sua defesa nos seguintes argumentos:

- 1 - Promoveu o estorno de débito, ora em lide, pelo fato de ter ocorrido erro em seu faturamento, emitiu faturas e respectivas notas fiscais de prestação de serviço – NFST, sem ter havido a prestação de serviço de comunicação;
- 2 - Apesar de seu incontestável direito de estornar o débito os autuantes entenderam que a revogação de convênio que contemplava a forma como deveria ser procedido o estorno de débito teria o condão de impedir a recuperação do ICMS indevidamente recolhidos;
- 3 - A questão primordial relativa ao presente lançamento tributário reside na possibilidade, ou não, de glosa de créditos do ICMS, em razão da mera inobservância de regra formal relativa ao instrumento para recuperação de indébito do ICMS, em detrimento do direito material do contribuinte, especialmente quando o lançamento implica na exigência do ICMS sobre serviços de comunicação não prestados;
- 4 - Há prova irrefutável nos autos de que o imposto fora indevidamente recolhido, aliás, fato não contestado pelo autuante;

Os autuantes mantiveram o Auto de Infração sob a alegação de que o § 3º da Cláusula do Convênio nº 126/98, que permitia ao contribuinte creditar-se da anulação de valor relativo à prestação de serviço de comunicação para posterior verificação, foi derrogado após o Estado da Bahia, através do Convênio ICMS nº 59/06, ter aderido ao Convênio ICMS nº 123/05, que autorizou a não aplicação do quanto disposto no § 3º da Cláusula 3ª do Convênio ICMS nº 126/98. Enfatizam que a partir da vigência do Convênio ICMS nº 59/06, ou seja, agosto de 2006, o contribuinte tem de entrar com pedido de restituição, consoante determinação do art. 112, § 4º do RICMS-BA/97. Informaram ainda os autuantes que o Auto de Infração fora lavrado em decorrência da realização de estorno do débito de ICMS sem autorização legal que reduzira o montante do imposto recolhido, e não, pelo descumprimento de obrigação principal e muito menos pela falta de recolhimento do ICMS.

Da análise dos elementos que compõem os autos depreende-se, claramente, que a questão central da lide gravita em torno do entendimento se, à luz legislação tributária baiana do ICMS no período de agosto a dezembro de 2006, por qualquer motivo, ou mesmo por ter faturado equivocadamente serviços de telecomunicação, é possível realizar diretamente o estorno de débito de ICMS sem a precedente apresentação da documentação comprobatória para que seja verificada pela repartição fazendária a validade dos créditos fiscais envolvidos.

O autuado em toda sua argumentação expendida na defesa entendeu que é possível o estorno do débito, tendo em vista sua legitimidade por não ter prestado o serviço de telecomunicação, aduzindo que somente a efetiva prestação do serviço seria a condição imprescindível para ocorrência do fato gerador do ICMS.

Depois de compulsar a legislação atinente a essa matéria constato que até julho de 2006 a régencia que comandava o estorno de débito se originava do § 3º da cláusula 3ª do Convênio 126/98, a seguir transcrito;

“[...]

Cláusula terceira O imposto devido por todos os estabelecimentos da empresa de telecomunicação será apurado e recolhido por meio de um só documento de arrecadação, obedecidos os demais requisitos quanto à forma e prazos previstos na legislação pertinente da unidade federada de sua localização, ressalvadas as hipóteses em que é exigido o recolhimento do imposto de forma especial.

[...]

§ 3º Nas hipóteses de estorno de débito do imposto admitidas em cada unidade federada, será adotado, por período de apuração e de forma consolidada, o seguinte procedimento:

I - elaboração de relatório interno, que deverá permanecer à disposição do Fisco pelo mesmo prazo previsto para a guarda dos documentos fiscais, contendo, no mínimo, as informações referentes:

- a) ao número, à data de emissão, ao valor total, à base de cálculo e ao valor do ICMS constantes da Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicação (NFST) ou da Nota Fiscal de Serviço de Comunicação (NFSC) objeto de estorno;
- b) ao valor da prestação de serviço e do ICMS correspondentes ao estorno;
- c) os motivos determinantes do estorno;
- d) a identificação do número do telefone para o qual foi refaturado o serviço, quando for o caso;
- II - com base no relatório interno do que trata o inciso anterior deverá ser emitida Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicações (NFST) ou Nota Fiscal de Serviço de Comunicação (NFSC), para documentar o registro do estorno do débito, cujos valores serão iguais aos constantes no referido relatório.”

Portanto, no período anterior a autuação para documentar o registro do estorno de débito processado pelo próprio contribuinte era exigido a elaboração de relatório específico por período de apuração e consolidado, além da emissão de Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicações - NFST ou Nota Fiscal de Serviço de Comunicação - NFSC, para documentar o registro do estorno do débito, cujos valores deverão ser iguais aos constantes do referido relatório.

No entanto, a forma procedural para estornar o débito supra enunciada, deixou de vigorar com o advento da adesão do Estado da Bahia ao Convênio nº 123/05 através do Convênio nº 59/06 que ocorreu em agosto de 2006 com a entrada em vigor da Alteração nº 80 ao Regulamento do ICMS-BA/97, através do Decreto nº 10.072/06, acrescentando os §§ 2º, 3º e 4º ao art. 569-A, a seguir transcrito.

“Art. 569-A. As empresas prestadoras de serviços de telecomunicação, indicadas no Anexo Único do Conv. ICMS 126/98, adotarão regime especial de tributação do ICMS incidente sobre as prestações de serviços de telecomunicações, observados os termos a seguir e os demais procedimentos previstos no referido convênio:

[...]

§ 4º Não se aplica as regras referentes a estorno de débito constantes no § 3º da cláusula terceira do Conv. ICMS 126/98.

Assim, o comando disciplinador para estorno de débito retornou ao teor do art. 112, § 4º do RICMS-BA/97 a seguir transcrito:

“Art. 112. O débito fiscal só poderá ser estornado ou anulado quando não se referir a valor constante em documento fiscal.

[...]

§ 4º O débito fiscal lançado a mais ou indevidamente, quando não for admissível o estorno ou anulação nos termos deste artigo, poderá ser objeto de pedido de restituição, na forma prevista no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal.”

O que se depreende nitidamente dos dispositivos legais supra aludidos é que o débito fiscal, no período fiscalizado, somente poderia ser estornado se não proviesse de valor constante em nota fiscal emitida. No presente caso, como se trata de nota fiscal emitida, por equívoco em decorrência de serviço de telecomunicação não prestado, o estorno é cabível na forma prevista no art. 73 do RPAF-BA/99.

Restou evidenciado na presente ação fiscal que o próprio autuado promoveu o estorno de débito do ICMS em desacordo com o RICMS-BA/97.

Verifico que o único argumento apresentado pelo autuado para o desatendimento da exigência legal fora, tão-somente, a alegação de que procedera ao estorno do débito fiscal por iniciativa própria pelo fato de ter ocorrido erro em seu faturamento que resultou na inclusão na fatura e nas notas fiscais emitidas para seus clientes de serviços não prestados. Ora, em que pese a importância do princípio da verdade material, basilar no processo administrativo fiscal, o próprio autuado não laborou no sentido de consubstanciar suas alegações carreando aos autos comprovações inequívocas de sua justificativa para extirpar a sua característica de mera alegação. Eis que, somente com a análise das comprovações embasadas em documentação fiscal

fidedigna é que se poderia aquilatar a inequívoca origem fática dos estornos de débito fiscal impugnado pelo autuado.

Portanto, entendo que assiste razão aos autuantes, pois procederam corretamente a glosa, ante a constatação de estorno de débito fiscal de ICMS em desacordo com as exigências previstas nos artigos 112 e 113 do RICMS-BA/97 e especificada no art. 73 do RPAF-BA/99.

Por tudo quanto exposto, concluo que ficou patente nos autos o cometimento pelo autuado da infração que lhe fora imputada, vez que, além de não cumprir as exigências legais pertinentes ao estorno de débito fiscal, vigentes no período fiscalizado, não apresentou a comprovação de suas razões através de documentação fiscal que amparassem o procedimento por ele adotado. Do mesmo modo, constato que a multa proposta encontra amparo no art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Voto, portanto, pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 232882.0002/08-9, lavrado contra **EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES S. A. (EMBRATEL)**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$303.937,36**, acrescido da multa de 60%, prevista no inciso II, alínea “f” do art. 42, da Lei nº 7014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões CONSEF, 23 de setembro de 2008.

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – PRESIDENTE/RELATOR

FRANCISCO ATANÁSIO DE SANTANA – JULGADOR

JORGE INÁCIO DE AQUINO – JULGADOR