

**A. I. N °** - 298636.0003/10-4  
**AUTUADO** - SKY BRASIL SERVIÇOS LTDA.  
**AUTUANTES** - JOSÉ MARIA BONFIM COSTA e EDSON JOSÉ DE OLIVEIRA CARNEIRO  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 02.12.2010

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0377-04/10

**EMENTA:** ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. ESTORNO INDEVIDO DE DÉBITO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. No período fiscalizado não mais vigorava o § 3º da Cláusula Terceira do Convênio ICMS 126/98, em face da adesão do Estado da Bahia ao Convênio ICMS 123/05, através do Convênio ICMS 59/06, e da alteração nº 80 do RICMS/BA, através do Decreto nº 10.072/06, que lhe acrescentou os §§ 2º, 3º e 4º ao art. 569-A. Restou comprovado que os procedimentos adotados pelo sujeito passivo na efetivação dos estornos de débitos contrariaram a disposição legal verificada na legislação tributária do Estado da Bahia, desde quando se referiram a valores constantes em documentos fiscais, o que tornou caracterizada a infração. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Através do presente Auto de Infração, lavrado em 31/03/2010, foi efetuado o lançamento do ICMS no valor de R\$ 139. 411,81, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “F” da Lei nº 7.014/96, em decorrência da realização de estornos de débitos do imposto em desacordo com a legislação, nos meses de setembro a dezembro de 2009.

Consta da “Descrição dos Fatos” que o contribuinte, prestador de serviços de TV por assinatura, estornou débitos, lançando no livro Registro de Entradas notas fiscais com o ICMS destacado, usando o código fiscal de operações e prestações (CFOP) 2.205 para anulações correspondentes a valores faturados indevidamente, decorrentes de prestações de serviços de comunicação. O Convênio ICMS nº. 126/98, no § 3º da cláusula terceira admite estorno de débito e estabelece condições para tanto. O Convênio ICMS nº. 123/05 autoriza vários estados (não incluindo a Bahia) a não aplicar o § 3º da cláusula terceira do Convênio ICMS nº. 126/98, enquanto o Convênio ICMS nº. 59/06 inclui a Bahia no Convênio ICMS nº. 123/05. O § 4º do art. 569-A do RICMS/BA estabelece que não são aplicáveis as regras de estorno de débito previstas no § 3º da cláusula terceira do Convênio nº 126/98, significando que empresas de telecomunicações e comunicações não estão autorizadas a estornar débitos automaticamente.

É informado que os livros Registro de Entradas com os estornos de débitos indevidos e Registro de Apuração do ICMS estão anexados aos autos. O valor lançado corresponde a 50% do total dos débitos estornados.

O autuado, através de advogados legalmente constituídos (fls. 134 a 140), apresentou impugnação às fls. 127 a 133, aduzindo que é prestador de serviços de distribuição de programação de televisão multicanal por assinatura em todo o território brasileiro, por meio de transmissão direta via satélite. Trata-se do serviço de distribuição de sinais de televisão e de áudio por assinatura via satélite (“DTH - Direct to Home”), modalidade de serviço de telecomunicação regulamentada pelo Decreto nº 2.196/97 e por outros atos normativos expedidos pelo de Telecomunicações. Esses serviços se referem à transmissão de s:

satélite, captados pelos assinantes por meio de aparelhos receptores, especialmente desenvolvidos para tanto (antenas, “receivers”, decodificadores etc.).

Apesar de muitos dos programas transmitidos serem produzidos e gravados no exterior, aduz ser titular dos direitos de transmissão para o território brasileiro, contraindo com os assinantes o vínculo jurídico cujo objeto é a transmissão, o que é feito através de sua sede, situada no Estado de São Paulo. Por esta razão, é inscrito como contribuinte do ICMS neste Estado (BA), a partir do qual celebra contratos com os assinantes, atendendo ao disposto no Convênio ICMS nº. 113/04, sob nº 75.623.605.

Observa que, de acordo com a fiscalização, ao seguir as disposições do Convênio ICMS nº. 126/98, teria indevidamente estornado débitos de ICMS, quando não poderia fazê-lo, pois o Estado da Bahia expressamente não autoriza essa conduta, uma vez que, em razão das disposições do Convênio ICMS nº. 59/06 e do art. 569-A do RICMS/BA, são vedados os procedimentos previstos no Convênio 126/98 para realizar o estorno de débitos “decorrentes de serviços de comunicação indevidamente lançados pelos seus contribuintes”. Aduz que é totalmente descabida a pretensão do fisco, pois os procedimentos que adota estão de acordo com as disposições da legislação fiscal correspondente.

Conforme infere da descrição da infração, a exigência do ICMS decorreu dos estornos de débitos realizados com base no Convênio ICMS 126/98, sob o fundamento que teria se apropriado de créditos indevidos, uma vez que os estornos lançados nas suas contas teriam sido efetuados irregularmente e sem previsão legal. Realça que essa alegação não tem sustentação, tendo em vista que, devido à numerosa base de assinantes, frequentemente ocorre o cancelamento ou a suspensão de serviços, inclusive serviços que já foram cobrados, porém, que não foram prestados.

Supõe que, por equívoco, a fiscalização desconsiderou a real origem dos valores, atribuindo-lhes a natureza de créditos fiscais, compreendidos como sendo decorrentes da aquisição de produtos ou da contratação de serviços necessários à execução das suas atividades. Por essa razão, passa a tratar sobre a forma de faturamento dos serviços de telecomunicações que presta, para demonstrar a legalidade dos cancelamentos que efetuou e a improcedência da autuação.

Salienta que, antes do advento do Convênio ICMS 115/03, a maioria das sociedades empresárias prestadoras de serviços de telecomunicações, a exemplo da impugnante, possuíam regime especial nos seus respectivos estados para escrituração e emissão de documentos fiscais, de forma que apuravam as receitas provenientes da prestação de serviços, emitindo, ao final de períodos mensais, notas fiscais por unidade da Federação, na totalidade do faturamento mensal.

Os serviços prestados são cobrados dos clientes mensalmente, nas datas convencionadas em contrato. Em virtude das disposições legais acerca dos serviços prestados, está obrigado a emitir as faturas antes de decorrido o período ao qual a cobrança está vinculada, o que significa que está obrigado pela legislação do ICMS a antecipar a emissão da nota fiscal, que contempla um período em que o serviço ainda não foi efetivamente prestado.

Por essa razão, para conseguir que as suas faturas cheguem aos assinantes em tempo hábil para pagamento, executa dois processos em seu sistema gerencial, compreendidos como transação e faturamento. No processo de transação, apura todas as receitas faturáveis relativas às atividades do período, gerando um extrato para a emissão das cobranças. Já no processo de faturamento, baseado nas informações geradas na transação, emite as faturas, remetendo-as aos assinantes. Como os serviços são cobrados antecipadamente, os dois processos são realizados aproximadamente entre 20 e 12 dias antes do vencimento das faturas, respectivamente.

Consigna que antes da vigência do citado Convênio, com base em seu Regime Especial, apurava o ICMS incidente sobre as suas operações no momento do processo de transação, enquanto que após a sua publicação passou a emitir notas fiscais diretamente por suas operações no momento do faturamento dos serviços a serem p

Desse modo, em função da antecipação da apuração dos valores, era comum que no período entre os mencionados faturamentos ocorressem eventos alterando os valores dos serviços contratados, uma vez que estes são faturados antes da efetiva prestação, existindo um intervalo considerável entre a tributação e o término do período ao qual a tributação se refere. Em suma, em alguns casos, apesar de determinada fatura ter sido emitida com o destaque do valor total do serviço e do total do ICMS, ainda durante o período em referência os assinantes podem solicitar cancelamento, suspensão e “downgrades” dos serviços, que acabam modificando para menor o valor da prestação.

Esclarece que, quando há solicitação de cancelamento de serviços, ocorre na prática a interrupção dos mesmos a partir da solicitação, ainda que em relação a período já faturado. Já nos casos de solicitação de suspensão dos serviços, ocorre a cessação temporária da disponibilização dos sinais no mês da solicitação, pelo período requerido pelo assinante. Por fim, nos casos do “downgrade”, o assinante opta por migrar para um plano de assinatura de valor inferior ao originalmente contratado, o que obriga o sujeito passivo a realizar a migração, mesmo no curso de período já faturado.

Frisa que em todos esses casos há uma redução no valor do serviço prestado, de modo que a base de cálculo dos impostos deve ser ajustada, para corresponder à realidade da efetiva prestação, de sorte que, nos termos previstos na legislação, ajusta as suas receitas para que correspondam à real prestação dos serviços no período, corrigindo eventuais distorções. Realça que, não havendo a concreta prestação dos serviços, não há que se falar na ocorrência do fato gerador do ICMS, motivo pelo qual toma as medidas necessárias para adaptar os valores cobrados dos assinantes que, em última análise, irão compor a base de cálculo do tributo.

Registra que não tem condições de identificar fisicamente o que está sendo devolvido/cancelado, por realizar as transmissões dos sinais a partir de São Paulo e por ser beneficiário de Regime Especial concedido por esse Estado para proceder ao estorno dos débitos de ICMS devidos sobre suas atividades. Encontra-se obrigado, então, ainda que indiretamente, a se socorrer das disposições gerais sobre serviços de telecomunicações previstas no Convênio ICMS 126/98, do qual a Bahia e São Paulo são signatários.

Afirma que esta obrigação decorre do princípio da territorialidade do ICMS, tendo em vista que antes da edição da Emenda Constitucional nº. 102/2000, o ICMS devido sobre os serviços de DTH eram tributados pelo Estado no qual os serviços eram de fato cobrados. Somente a partir dessa Emenda, por se tratar de serviço não-medido, cobrado por período definido de tempo, passou a ser tributado em proporções iguais (50%) pelos estados de domicílio do prestador e do tomador do serviço, quando presentes em estados distintos.

Destaca que apenas a regra de arrecadação do imposto foi alterada, devendo continuar a observar as disposições contidas na legislação do Estado onde está estabelecido no que se refere às obrigações acessórias vinculadas às suas atividades, atendendo ao princípio da territorialidade do ICMS. Dessarte, por estar localizado no Estado de São Paulo, deve atender às regras e diretrizes traçadas pelo mesmo para fins de apuração e recolhimento do imposto.

Entende que a legislação baiana que obsta a aplicação do precitado Convênio, para a realização do estorno de débitos indevidamente lançados na escrita fiscal, deve ser aplicada apenas aos contribuintes estabelecidos na Bahia, não cabendo às prestações de serviços tributáveis pelo ICMS oriundas de contribuintes estabelecidos em outros estados, que são sujeitos às diretrizes e regras por estes estabelecidas. E assim, de acordo com o Regime Especial nº. 12214-475747/2006, concedido pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, deve obedecer às regras do Convênio ICMS 126/98 no que concerne ao estorno de débito.

Alega que, de acordo com a cláusula quarta do Regime Especial, nos casos de estorno de débito de imposto devido a cada estado, deve o contribuinte, de forma interna contendo as informações relativas às notas fiscais objeto (

que o determinaram, relatórios estes que a fiscalização baiana, ao invés de utilizar para comprovação dos cancelamentos, tomou como base para exigir ICMS. Afirma que para todos os valores estornados elaborou os relatórios internos, emitindo as respectivas notas fiscais para documentá-los. Como exemplo, junta uma cópia do relatório de novembro de 2009, bem como da nota fiscal 1.331 (docs. 05 e 06 – fls. 205 a 359).

Considerando que a anulação dos serviços decorre da constatação de que não houve sua efetiva prestação, o que descaracteriza a ocorrência do fato gerador do ICMS, e que age em consonância com o procedimento outorgado pelo Estado de São Paulo por meio de Regime Especial vigente até 31/07/2012, conclui que parcela alguma do ICMS pode ser exigida, tampouco qualquer multa pode ser imposta. Reitera que isto fica mais evidente quando se constata que, com base no princípio da territorialidade do ICMS, como os serviços foram prestados por estabelecimento localizado em outro Estado, são as disposições da legislação deste que deve observar.

Enfatiza que o próprio Convênio ICMS nº. 115/03, que trata da uniformização das obrigações acessórias dos prestadores de serviços de comunicação sujeitos à emissão de documentos fiscais em via única, por meio de sistema eletrônico de processamento de dados, do qual a Bahia também é signatária, deve ser interpretado tendo por base as regras de emissão e escrituração fiscal do Estado de localização do contribuinte, devendo apenas manter e entregar arquivos eletrônicos aos fiscos dos demais estados nos quais se localizem os tomadores dos seus serviços, sem estar obrigado a observar as disposições relativas a obrigações acessórias expedidas por estes. Acrescenta que o Ajuste SINIEF sem nº, de 15/12/1970, que trata dos códigos fiscais das operações e prestações, prevê, através do código 1.205, a possibilidade de anulação de valor relativo à prestação de serviço de comunicação nos casos de valor faturado indevidamente.

Aduz que as notas fiscais e os livros fiscais consignam todas as informações dos cancelamentos efetuados, refletindo exatamente o que consta dos relatórios internos. A possibilidade de estorno de valores debitados indevidamente é norma cogente de direito tributário, como nos casos de serviços cancelados ou não-prestados, pois se assim não fosse os contribuintes seriam obrigados a recolher tributos sobre valores que não corresponderiam às respectivas bases de cálculo.

Diante da inexistência de procedimento claro de como efetuar estorno de débitos indevidamente lançados e considerando a correção do seu procedimento, que nos termos da legislação vigente registrou as suas operações nos relatórios e livros próprios, conclui ser patente a ilegitimidade da pretensão da fiscalização em exigir ICMS sobre os valores relativos aos estornos dos serviços.

Requer o cancelamento do Auto de Infração, determinando-se o arquivamento do processo administrativo dele decorrente. Protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas.

Um dos autuantes prestou informação fiscal às fls. 365 a 369, afirmando que não assiste razão ao impugnante quando afirma que os autuantes cometeram equívoco ao atribuir aos valores estornados natureza de créditos fiscais, referentes à aquisição de produtos ou serviços necessários à execução de suas atividades. Isso porque o CFOP nº. 2.205, citado no Auto de Infração, trata de anulações relativas a valores faturados indevidamente, decorrentes de prestações de serviços de comunicação. Assevera que em hipótese alguma o RICMS/BA admite que o prestador de serviços de comunicação e telecomunicação proceda ao estorno automático de débitos.

Aduz que, ciente desse fato, o autuado se baseou no princípio da territorialidade do ICMS para argumentar que, em razão de se encontrar localizado em São Paulo, deve observar apenas a legislação desse Estado. Realça que o Convênio ICMS nº. 52/05, através da cláusula quarta, obriga o prestador de serviços não-medidos de televisão por assinatura via satélite a inscrever-se em cada unidade da Federação de localização dos destinatários dos serviços prestados. Portanto, o autuado é contribuinte do ICMS do Estado da Bahia, devendo cumprir o que determina o Regulamento deste Estado.

Acrescenta, nos seus dizeres, que a determinação do Convênio ICMS 126/1998 para a não aplicação do § 3º da cláusula 3ª não “está impedindo” o direito de recuperação de crédito, pois, de acordo com o art. 112, § 4º, RICMS/BA, poderá ser objeto de pedido de restituição, na forma prevista no RPAF/99.

Em seguida, transcrevendo decisão deste Conselho, realça que a argumentação defensiva de que todas as operações foram regularmente escrituradas não deve prosperar, posto que o lançamento não guarda relação com descumprimento de obrigação acessória, mas principal.

Mantém a ação fiscal e sugere que o Auto de Infração seja julgado procedente.

## VOTO

A exigência tributária atinente ao presente Auto de Infração decorreu do fato de o sujeito passivo ter efetuado o estorno de débito fiscal do ICMS, relativo a serviços de telecomunicações em desacordo com a legislação tributária estadual.

O contribuinte impugnou a autuação argumentando que os estornos que geraram o lançamento haviam decorrido do cancelamento ou da suspensão de serviços anteriormente contratados, inclusive serviços que já tinham sido cobrados, mas que não tinham sido prestados. Entretanto, com faturas previamente emitidas, resultando na situação em que, às vezes, o ICMS era destacado no documento fiscal sem que o serviço tivesse sido efetivamente prestado.

Insurgiu-se contra a aplicação, na autuação, dos dispositivos regulamentares que regem os fatos em comento no Estado da Bahia, por entender que os limites para a realização dos estornos de débitos indevidamente lançados na escrita fiscal, contidos na legislação tributária baiana, devem ser aplicados tão somente aos contribuintes estabelecidos na Bahia, desde quando, estando sediado no Estado de São Paulo, estaria sujeito às regras por este estabelecidas. Concluiu enfatizando que, no caso em questão, teria pertinência a utilização do Regime Especial concedido pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, no que concerne ao estorno de débito.

Apesar das alegações defensivas contrárias à aplicação pelos autuantes dos dispositivos regulamentares do Estado da Bahia, ressalto que, a despeito de o impugnante se encontrar estabelecido no Estado de São Paulo, não deixa de ser contribuinte do ICMS na Bahia, devendo adequar-se às normas estatuídas por esta Unidade Federativa. Deste modo, além do quanto explicitado acima, considero perfeitamente correta a indicação das normas infringidas no Auto de Infração (artigos 112 e 113 do RICMS/BA), haja vista que se mostrou evidente o descumprimento, pelo autuado, de uma exigência da legislação tributária da Bahia, quanto ao impedimento de efetuar estorno de débito após os valores se encontrarem consignados em documento fiscal.

Convém lembrar que em período anterior ao da autuação, para documentar o registro do estorno de débito processado pelo contribuinte, era exigida a elaboração de relatório específico por intervalos de apuração (consolidado), além da emissão de nota fiscal de serviço de telecomunicações - NFST ou de nota fiscal de serviço de comunicação - NFSC, para documentar o registro do estorno dos débitos, cujos valores deveriam ser iguais aos constantes do referido relatório. Entretanto, esse procedimento não mais pode ser acatado após a 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 do RICMS-BA, através do Decreto nº. 10.072/06, de 15/08/2006, que acrescentou o § 4º ao art. 569-A, abaixo 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 aplicam as regras referentes a estorno de déb. terceira do Conv. ICMS 126/98”.*



Assim, a partir da vigência do Convênio 59/06, ou seja, agosto de 2006, ao contribuinte resta a faculdade de ingressar com pedido de restituição, consoante determinação do art. 112, § 4º do RICMS/BA (aprovado pelo Decreto nº. 6.284/97), 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 desses dispositivos legais é que o débito fiscal, no período fiscalizado, somente poderia ser estornado se não tivesse se originado de valor constante de nota fiscal emitida.

No presente caso, como essa situação é originária de serviço de telecomunicação não prestado, a restituição pode ser pleiteada na forma prevista nos artigos 73 e 74 do RPAF-BA (Decreto nº. 7.629/99), os quais apresento abaixo:

*“Art. 73. Serão restituídas, no todo ou em parte, a quem provar haver assumido o encargo financeiro do tributo ou estiver expressamente autorizado por quem tiver suportado o ônus financeiro correspondente, as quantias pagas indevidamente relativas a tributo ou penalidade, observados os prazos de prescrição e decadência.*

*(...)*

*Art. 74. A restituição de tributo estadual, seus acréscimos ou multa, em razão de recolhimento a mais ou indevido, dependerá de petição dirigida à autoridade competente, nos termos do art. 10, através do órgão local, contendo, ainda:*

*I - indicação do valor da restituição pleiteada;*

*II - indicação do dispositivo legal em que se funde o requerimento, e prova de nele estar enquadrado;*

*III - cópia do documento relativo ao recolhimento a mais ou indevido;*

*IV - outras indicações e informações necessárias ao esclarecimento do pedido”.*

Restou evidenciado, desta forma, que o autuado promoveu o estorno de débito do ICMS em desacordo com a legislação tributária vigente no Estado da Bahia.

Não acato o argumento apresentado pelo defendente para o desatendimento da exigência legal, ou seja, que procedeu ao estorno do débito fiscal, por iniciativa própria, com o fim de evitar erros em seu faturamento, resultantes da inclusão nas faturas e nas notas fiscais emitidas para seus clientes de serviços não prestados. Assim, entendo que assiste razão aos autuantes, pois procederam corretamente ao lançamento, ante a constatação de estorno de débito fiscal de ICMS em desacordo com as exigências previstas nos artigos 112 e 113 do RICMS/BA e especificada nos artigos 73 e 74 do RPAF/BA.

Acrescento que este entendimento se encontra em consonância com julgados já transitados neste Conselho de Fazenda, a exemplo do Acórdão CJF nº. 0288-12/09, da 2ª Câmara, de cujo voto, proferido pelo Conselheiro Dr. Márcio Medeiros Bastos, transcrevo o seguinte trecho:

*“Para elidir a infração caberia ao sujeito passivo demonstrar que utilizou o procedimento de recuperação do imposto de forma correta, e não apenas alegar que a fiscalização privilegiou a forma em detrimento do direito material.*

*Ressalte-se, ainda, que em algum momento foi afirmado que os referidos créditos eram indevidos, sendo, portanto, impugnada a forma em que os mesmo foram estornados pelo autuado.*

*Da mesma forma, em que o Auto de Infração deve ser vinculado, os procedimentos adotados pelo administrado também devem obedecer à forma prescrita em lei, caso este último não atenda o quanto determinado pela legislação tributária, deve o agente do fisco aplicar a lei, que no presente caso foi à glosa dos créditos indevidamente escriturados / utilizados”.*

Concluo, deste modo, que ficou patente nos autos o cometimento  
lhe foi imputada, desde quando não cumpriu as exigências legais p

fiscal. De igual modo, constato que a multa proposta encontra amparo no art. 42 da Lei nº. 7.014/96.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298636.0003/10-4**, lavrado contra **SKY BRASIL SERVIÇOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 139.411,81**, 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 do CONSEF, 23 de novembro de 2010.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - JULGADOR