

A. I. N.º - 298636.0014/10-6
AUTUADO - SKY BRASIL SERVIÇOS LTDA.
AUTUANTES - JOSÉ MARIA BONFIM COSTA e EDSON JOSÉ DE OLIVEIRA CARNEIRO
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 20. 12. 2010

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJJ Nº 0385-01/10

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 3ª do Convênio ICMS 126/98, em face da adesão do Estado da Bahia ao Convênio ICMS 123/05, através do Convênio ICMS 59/06, da alteração nº 80 ao 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 caracterizado o lançamento de ofício. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 21/06/2010, exige ICMS no valor de R\$ 1.609.073,67, acrescido da multa de 60%, em decorrência da realização de estorno de débito de ICMS em desacordo com a legislação desse imposto, nos meses de janeiro a dezembro de 2007, janeiro a dezembro de 2008.

Consta na “*Descrição dos Fatos*” do Auto de Infração 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 inclui a Bahia) a não aplicar esse dispositivo, enquanto o Convênio ICMS nº. 59/06 inclui a Bahia no Conv. ICMS nº 123/05. O § 4º do art. 569-A do RICMS/BA estabelece que não se aplica as regras de estorno de débito previstas no § 3º da cláusula terceira do Conv. nº 126/98, significando que empresas de telecomunicações e comunicações não estão autorizadas a estornar débitos automaticamente.

Conta ainda a informação de que os livros Registro de Entradas com os estornos de débitos indevidos estão gravados em CD que faz parte do Auto de Infração. A parcela do ICMS estornado devido ao Estado da Bahia é 50% do total conforme estabelece o Convênio ICMS 52/05.

O autuado, através de representantes legalmente constituídos, apresentou impugnação às fls. 23 a 30, aduzindo que é empresa prestadora 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 pela ANATEL - Agência Nacional de Telecomunicações. Acrescenta que esses serviços se referem à transmissão de telecomunicações enviados por satélite, de programas de televisão

assinantes por meio de aparelhos receptores especialmente desenvolvidos para tanto (antenas, receivers, decodificadores, etc.).

Salienta que, apesar de muitos dos programas transmitidos serem produzidos e gravados no exterior, é titular dos direitos de sua 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 nesse Estado, a partir do qual celebra contratos com os assinantes. Entretanto, atendendo o disposto no Convênio ICMS nº 113/04 é regularmente inscrito no Estado da Bahia 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 tal 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 contribuintes. Sustenta que é totalmente descabida a pretensão do Fisco, haja vista que os procedimentos que adota estão de acordo com as disposições da legislação fiscal correspondente.

Diz que, conforme se infere da descrição da infração, a exigência do ICMS decorreu do estorno 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. Assevera que tal 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.

Frisa 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 atividades do impugnante. Por essa razão, passa a tratar sobre a forma de faturamento dos serviços de comunicação que presta, para demonstrar a legalidade dos cancelamentos que efetuou e a improcedência da autuação.

Consigna que, antes do advento do Convênio ICMS 115/03, a maioria das empresas prestadoras de serviço de telecomunicações, possuíam regime especial com seus respectivos Estados para escrituração e emissão de documentos fiscais, de forma que apurava as receitas provenientes da prestação de serviços, emitindo, ao final de períodos mensais, notas fiscais por unidade da Federação na totalidade do faturamento mensal.

Ressalta que os serviços prestados são cobrados dos clientes de forma mensal, nas datas convencionadas em contrato, e 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, significando dizer 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.

Diz que, 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. Acrescenta que, 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 de televisão por assinatura são cobrados antecipadamente, os dois processos são realizados aproximadamente 20 e 12 dias antes do vencimento das faturas, respectivamente.

Observa 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 após a sua vigência passou a emitir notas fiscais diretamente a cada assinante, momento do processo de faturamento dos serviços a serem prestados. da apuração dos valores, era comum que no período entre os menci

eventos alterando os valores dos serviços contratados, uma vez que estes são faturados antes de o serviço ser prestado, existindo um intervalo considerável entre a tributação dos serviços e o término do período ao qual a tributação se refere. Em suma, 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.

Observa que, quando há solicitação de cancelamento de serviços, ocorre a efetiva interrupção dos serviços a partir da solicitação, mesmo que em relação a período já faturado. Já nos casos de solicitação de suspensão dos serviços, ocorre 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 autuado 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 efetiva prestação dos serviços prestados 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, se vê obrigado, 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.

Registra que esta obrigação decorre do princípio da territorialidade do ICMS, tendo em vista que antes da edição da Lei Complementar 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 Lei Complementar, 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, com o contribuinte continuando 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. Assim, por estar localizado no Estado de São Paulo, deve atender às regras e diretrizes traçadas por este Estado para fins de apuração e recolhimento do imposto.

Manifesta o entendimento de que a legislação baiana que impede a aplicação do referido 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 serviço 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, cabe-lhe obedecer as regras do Convênio ICMS 126/98 (Doc. 04 – fl.98), no que concerne ao estorno de débito.

Diz 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 consolidada, emitir relatório interno contendo as informações relativas à nota fiscal objeto do estorno, além dos motivos que o determinaram, relatórios estes que a fiscalização baiana, ao invés de utilizar para comprovação dos cancelamentos, utilizou como base para exigir ICMS. Afirma que par
elaborou o relatório interno nos termos do Regime Especial mencio
uma nota baseada nas informações do relatório para documentar c

débitos. Acrescenta que está anexando arquivo magnético contendo os relatórios de anulações do período compreendido entre janeiro de 2007 e dezembro de 2008(doc. 05), bem como as notas fiscais emitidas para legitimar os estornos realizados nesse período (docs. 06 a 29).

Salienta que, levando em consideração 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, 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 e 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 serviço 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.

Esclarece que a Inscrição Estadual Virtual que obteve nos termos do Convênio 113/04 serve apenas para operacionalizar o recolhimento do ICMS aos cofres da Bahia e não para impor aos seus possuidores obrigações acessórias ou para vedar que eles se valham de procedimentos instituídos pelos Estados em que estão fisicamente localizados.

Diz que as notas fiscais e os livros fiscais consignam todas as informações dos cancelamentos efetuados refletindo, exatamente, o que consta nos relatórios internos. A possibilidade de estorno de valores debitados indevidamente é norma cogente no 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, em razão da manifesta ilegitimidade das exigências por ele formuladas.

O autuante que prestou a informação fiscal (fl. 130) sustenta que o impugnante incorreu em uma impropriedade ao afirmar que os autuantes haviam se equivocado ao atribuir aos valores estornados natureza de créditos fiscais referentes à aquisição de produtos ou serviços necessários à execução de suas atividades. Isto porque o CFOP nº 2.205 citado no Auto de Infração é claro, tratando 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, ignorando a da Bahia. Realça que o Convênio ICMS nº 52/05 (fls. 440 a 443), 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 locais onde são prestados. Portanto, o autuado é contribuinte de ICMS do Estado de São Paulo e deve cumprir o que determina o Regulamento do ICMS deste Estado.

Acrescenta que, de acordo com a cláusula primeira do mesmo Convênio, quando o tomador do serviço de televisão por assinatura estiver localizado em estado distinto daquele relativo ao prestador, a base de cálculo do ICMS devido a cada unidade federada corresponde a 50% do preço cobrado do assinante. Assim, para a parcela do ICMS devida ao Estado de São Paulo o contribuinte deve cumprir o determinado na legislação desse Estado e para a parcela devida à Bahia deve obedecer ao quanto estabelecido na legislação baiana.

Sustenta que o autuado tem obrigação de conhecer e cumprir o Regulamento do ICMS do estado onde é contribuinte e proceder à escrituração fiscal de acordo com as suas determinações, não se justificando as alegações de que é impossível atender às exigências do RICMS/BA relativas aos procedimentos atinentes à escrituração fiscal.

Mantém integralmente o Auto de Infração.

VOTO

Versa o Auto de Infração em lide sobre o cometimento de infração à legislação do ICMS imputada ao autuado, decorrente de realização de estorno de débito de ICMS em desacordo com a legislação desse imposto.

Do exame das peças que compõem o presente processo, verifico que o impugnante argumenta 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, porém que não tinham sido prestados, entretanto as faturas tinham sido previamente emitidas, resultando que às vezes o ICMS era destacado no documento fiscal sem que o serviço efetivamente tivesse sido prestado.

Insurge-se contra a aplicação, na autuação, dos dispositivos regulamentares que regem o ICMS no Estado da Bahia, por entender que os limites para a realização do estorno 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.

Observo que, apesar das alegações defensivas contrárias à aplicação pelos autuantes dos dispositivos regulamentares do Estado da Bahia, a despeito de o impugnante se encontrar estabelecido no Estado de São Paulo, efetivamente tem a condição de contribuinte no Estado da Bahia, devendo adequar-se às normas estatuídas pela legislação tributária do ICMS deste Estado. Assim sendo, além do explicitado acima, considero como perfeitamente pertinente a indicação como infringidos no Auto de Infração os 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.

Cabe consignar que em período anterior à autuação, para documentar o registro do estorno de débito processado pelo contribuinte era exigida 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 dos débitos, cujos valores deveriam ser iguais aos constantes do referido relatório. Contudo, 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 ocorrera 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, que abaixo reproduzido:

*“Art. 569-A. As empresas prestadoras de serviços de teleco
Único do Conv. ICMS 126/98, adotarão regime especial à*

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.”

Portanto, a partir da vigência do Convênio 59/06, ou seja, agosto de 2006, o contribuinte poderá ingressar com pedido de restituição, consoante determinação do art. 112, § 4º do RICMS-BA (aprovado pelo Decreto nº 6.284/97), conforme transcrito abaixo:

“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.”

A leitura dos dispositivos regulamentares acima transcritos permite concluir que o débito fiscal referente ao período fiscalizado, somente poderia ser estornado se não tivesse se originado de valor constante em nota fiscal emitida. Assim, como no presente caso, se trata dessa situação, por equívoco em decorrência de serviço de telecomunicação não prestado, o estorno é cabível na forma prevista nos artigos 73 e 74 do RPAF-BA, cujo teor transcrevo 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.”

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

Observo que o argumento apresentado pelo autuado para o desatendimento da exigência legal fora 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. Portanto, entendo que assiste razão aos autuantes, pois procederam corretamente ao lançamento, diante da 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.

Vale consignar que este entendimento está em conformidade com julgados já verificados neste Conselho de Fazenda, a exemplo do Acórdão CJF nº 0288-12/09, da 2ª Câmara, de cujo voto proferido pelo ilustre Conselheiro Dr. Márcio Medeiros Bastos, transcrevo parcialmente abaixo:

“Para elidir a infração caberia ao sujeito passivo procedimento de recuperação do imposto de forma cor

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 esta última 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.”

Diante do exposto, considero que restou comprovado o cometimento da infração imputada ao autuado, haja vista que este não cumpriu as determinações previstas na legislação do ICMS do Estado da Bahia, concernentes ao estorno de débito fiscal. Igualmente, considero que a multa indicada no Auto de Infração se apresenta correta, haja vista que prevista no art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298636.0014/10-6**, lavrado contra **SKY BRASIL SERVIÇOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.609.073,67**, 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, 10 de dezembro de 2010.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - JULGADOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – JULGADOR