

A. I. N° - 298636.0018/10-1
AUTUADO - SKY BRASIL SERVIÇOS LTDA.
AUTUANTES - JOSÉ MARIA BONFIM COSTA e EDSON JOSÉ DE OLIVEIRA CARNEIRO
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 18.03.2011

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0038-04/11

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 e regra estabelecida no art. 569-A, §§ 2º, 3º e 4º do RICMS/BA, instituído por meio do Decreto nº 10.072/06. 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. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 28/06/10 para exigir ICMS no valor de R\$69.486,13, acrescido da multa de 60%, em decorrência da realização de estorno de débito do imposto em desacordo com a legislação nos meses de janeiro a março de 2010.

Consta na “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 Conv. ICMS nº. 126/98, no § 3º da cláusula terceira admite estorno de débito e estabelece condições para tanto. O Conv. ICMS nº. 123/05 autoriza vários estados (não inclui a Bahia) a não aplicarem esse dispositivo, enquanto que o Conv. 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 aplique 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.

É informado que os livros Registro de Entradas com os estornos de débitos indevidos e Registro de Apuração do ICMS estão anexados aos autos, que também estão gravados em CD-R e que parcela do ICMS devida ao Estado da Bahia é de 50% do total conforme estabelece o Convênio ICMS 52/05.

O autuado, através de representantes legalmente constituídos, apresentou impugnação às fls. 20/27, esclarece que é prestador de serviços de distribuição de programação de televisão multicanal por assinatura via satélite, captados pelos assinantes por meio de aparelhos receptores, regulamentada pelo Decreto nº 2.196/97 e atos normativos da Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL).

Informa que muitos programas são transmitidos do exterior e sendo titular dos direitos de transmissão, contrai vínculo jurídico através de sua sede no Estado de São Paulo, sendo inscrito como contribuinte no Estado da Bahia, onde celebra contratos com os assinantes em conformidade com as regras estabelecidas no Convênio ICMS nº. 113/04.

Observa que seguindo as disposições do Convênio ICMS nº. 126/98 promoveu estorno de débitos de ICMS, decorrentes de serviços de comunicação indevidamente lançados, tendo a fiscalização acusado que essa conduta não é autorizada em razão das disposições do Conv. ICMS nº. 59/06 (art. 569-A do RICMS/BA), que veda os procedimentos previstos no Conv. 126/98 para realizar estorno de débitos. Entende que a pretensão do Fisco é descabida, tendo em vista que adotou procedimentos de acordo com as disposições da legislação fiscal correspondente.

Diz que a infração exige ICMS decorrente de estorno de débitos realizados com base no Conv. ICMS 126/98, apropriando-se de créditos indevidos por ter efetuado estorno irregular sem previsão legal. Ressalta que devido à numerosa base de assinantes, frequentemente ocorrem cancelamentos ou suspensão de serviços, inclusive serviços que já foram cobrados, porém que não foram prestados.

Passa em seguida a discorrer sobre a forma de faturamento dos serviços de comunicação para tentar demonstrar a legalidade dos cancelamentos que efetuou e a improcedência da autuação.

Salienta que antes do Conv. ICMS 115/03, a maioria das prestadoras de serviço de telecomunicações, possuíam regime especial para escrituração e emissão de documentos fiscais, apurando as receitas provenientes da prestação de serviços e emitia notas fiscais por unidade da Federação na totalidade do faturamento mensal de acordo com a cobrança de contrato mensal dos seus clientes.

Diz que em virtude das disposições legais emite as faturas antes do fim do período mensal, sendo obrigado pela legislação do ICMS emitir a nota fiscal antes da efetivação da prestação do serviço. Informa que para fazer com que as 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 20 e 12 dias antes do vencimento das faturas, respectivamente.

Esclarece que antes da vigência do Convênio ICMS 115/03, com base em seu Regime Especial apurava o ICMS no momento de transação e após a sua publicação passou a emitir notas fiscais para cada assinante, tributando as operações no momento do faturamento dos serviços a serem prestados.

Devido à antecipação da apuração dos valores, era comum que ocorressem eventos alterando os valores dos serviços contratados, mediante solicitação de cancelamento, suspensão e *downgrades* dos serviços, que acabam modificando para menor o valor da prestação, tendo em vista que são faturados antes da efetivação da prestação do serviço, com intervalo considerável entre a tributação dos serviços e o término do período de apuração.

Informa que quando há solicitação de cancelamento de serviços, ocorre sua interrupção a partir da data da solicitação, mesmo que já tenha sido faturado. Na solicitação de suspensão dos serviços, ocorre cessação temporária pelo período requerido pelo assinante. Por fim, nos casos do *downgrade* optando por um plano de assinatura de valor inferior ao contratado, é feita a migração mesmo no curso de período já faturado.

Atenta que em todos esses casos ocorre redução do valor do serviço prestado, exigindo ajuste na base de cálculo dos impostos para corresponder à efetiva prestação do serviço e de acordo com o previsto na legislação, ajusta as suas receitas à 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, adotando as medidas necessárias para compor a base de cálculo do tributo.

Afirma não ter condições de identificar fisicamente o que está sendo devolvido/cancelado, a partir das transmissões feitas do Estado de São Paulo, onde possui benefício de Regime Especial para proceder ao estorno de débitos de ICMS e indiretamente atender disposições sobre serviços

de telecomunicações previstas no Convênio ICMS 126/98, do qual Bahia e São Paulo são signatários.

Esclarece que esta obrigação decorre do princípio da territorialidade do ICMS, tendo em vista que antes da Emenda Constitucional nº. 102/00, o ICMS devido sobre os serviços de *DTH* eram tributados pelo Estado no qual os serviços eram de fato cobrados, passando após a sua edição, por se tratar de serviço não-medido, cobrado por período definido de tempo, 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, observando as disposições da legislação do estado onde está estabelecido, no que se refere às obrigações acessórias, atendendo ao princípio da territorialidade do ICMS. Entende que estando localizado no Estado de São Paulo, deve atender às regras e diretrizes daquele Estado para fins de apuração e recolhimento do imposto.

Argumenta que a legislação baiana impedindo a realização do estorno de débitos indevidamente lançados se aplica apenas aos contribuintes estabelecidos na Bahia. Não cabe as prestações de serviço tributáveis pelo ICMS oriundas de contribuintes estabelecidos em outros estados em cumprimento da regras estabelecidas no Conv. ICMS 126/98 e Regime Especial nº. 12214-475747/2006, concedido pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, (Doc. 04 – fls. 91/95), 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 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 para todos os valores estornados elaborou o relatório interno, emitindo a respectiva nota fiscal para documentá-los. Como exemplo, junta uma cópia do relatório de janeiro/07 a dezembro/08 (Doc. 05 a 8 – fls. 91/99).

Afirma que a anulação dos serviços decorre da não efetiva prestação, descaracteriza ocorrência do fato gerador do ICMS, procedimento outorgado pelo Regime Especial concedido pelo Estado de São Paulo com vigência até 31/07/2012. Conclui que não pode ser exigida parcela alguma, tampouco aplicação de multa com base no princípio da territorialidade do ICMS e serviços prestados por estabelecimento localizado em outro estado, cuja legislação fiscal deve ser observada.

Enfatiza que o Convênio ICMS nº. 115/03 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 é signatário, regra que deve ser observada na emissão e escrituração fiscal do Estado de localização do contribuinte.

Entende que sua obrigação restringe-se em manter e entregar arquivos eletrônicos aos fiscos dos estados nos quais se localizam 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 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, 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.

Alega que não causou prejuízo algum ao Estado da Bahia, tendo em vista que não houve questionamento do montante do estorno procedido, sendo garantida a restituição do ICMS indevidamente debitado nas notas fiscais e que se o seu procedimento estivesse em desacordo com a legislação do Estado da Bahia, caberia apenas a aplicação de uma multa por descumprimento de obrigação acessória. Requer o cancelamento do Auto de Infração, em razão da manifesta ilegitimidade das exigências formuladas.

Um dos autuantes prestou informação fiscal à fl. 101, afirmando 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, através da cláusula oitava estabelece que se aplica as normas tributárias da legislação da unidade federada de localização do tomador do serviço, que não conflitem com o disposto no citado Convênio.

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.

Ressalta que o art. 112, §4º do RICMS/BA estabelece que “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”.

Entende que o autuado deveria formular pedido de restituição mediante comprovação de que “serviços pagos foram devolvidos” em decorrência de solicitação de cancelamento de serviço ou migração para serviço mais barato.

Afirma que a empresa 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. Requer a procedência do Auto de Infração, tendo juntado cópia da decisão contida no Acórdão do julgamento do Processo 298636.0001-09/8 lavrado contra a mesma empresa.

VOTO

O Auto de Infração exige ICMS decorrente de efetivação de estorno de débito fiscal do ICMS, relativo a serviços de comunicação, em desacordo com a legislação tributária estadual.

Na defesa apresentada o autuado argumentou que os estornos efetuados decorrem de cancelamentos ou suspensão de serviços contratados, inclusive já cobrados, mas não prestados, cujas faturas já tinham sido emitidas com destaque do ICMS no documento fiscal.

Manifestou que os dispositivos regulamentares que regem o ICMS no Estado da Bahia devem ser aplicados tão somente estabelecidos no seu território e estando sediado no Estado de São Paulo

estaria sujeito às regras contidas no Regime Especial concedido pela Secretaria da Fazenda daquele Estado, no que concerne ao estorno de débito.

Conforme ressaltado pelo autuado a partir da LC 102/00 os serviços de transmissões de sinais de telecomunicações enviados por satélites por sinais não medidos (programas de televisão e áudio), passaram a ser tributados em proporções de 50% para o Estado onde está instalado o domicílio do prestador do serviço e o da localização onde estiver o tomador do Serviço. Na situação presente, o prestador tem domicílio no Estado de São Paulo e as operações objeto do lançamento se referem a serviços prestados a tomadores localizados no Estado da Bahia, portanto sujeito ativo desta relação jurídica.

A questão que se apresenta é que o impugnante efetivou estorno de crédito relativo a operações de prestação de serviços escrituradas que o mesmo afirma não ter se concretizado por diversos motivos. Não há questionamento se as operações ocorreram ou não e sim do caráter legal da efetivação do estorno. O autuado argumenta que procedeu ao estorno em conformidade com as regras contidas no Regime Especial concedidas pelo Estado de São Paulo e Convênio ICMS 126/98. Os autuantes contestaram dizendo que o Convênio ICMS 52/05 estabelece que aplicam-se as normas tributárias da unidade federada de localização do tomador do serviço que não se conflitem com as regras dispostas no Convênio, portanto os 50% devido ao Estado de São Paulo obedecem as regras da legislação daquele Estado e em relação aos 50% devidos ao Estado da Bahia, deve ser cumprido o estabelecido na legislação deste Estado.

Constatando que o §3º da Cláusula Terceira do Convênio 126/98 estabelece que “Nas hipóteses de estorno de débito admitidas em cada unidade federada, será adotado, por período de apuração e de forma consolidada, o seguinte”: O inciso I indica os elementos necessários [relatório interno; valor da prestação de serviço e do ICMS; motivos determinantes do estorno; identificação do número ...]. Já o inciso II estabelece que “com base no relatório interno do que trata o inciso anterior deverá ser emitida Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicações (NFST), para documentar o registro do estorno do débito, cujos valores serão iguais aos constantes do referido relatório”.

Entretanto, com a edição do Convênio nº 123/05, a partir de 05/10/05, conforme estabelecido na sua Cláusula primeira (fl. 8) diversos Estados ficaram “autorizados a não aplicar o disposto no §3º da Cláusula Terceira do Convênio ICMS 126/98”. Por sua vez, o Convênio nº 59/06, com efeitos a partir de 12/07/06 estendeu as disposições do Convênio ICMS 123/05 ao Estado da Bahia.

Com a adesão da Bahia ao Convênio ICMS 126/98, foi inserido o § 4º ao art. 569-A do RICMS-BA, através do Decreto nº. 10.072/06, 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 aplica as regras referentes a estorno de débito constantes no § 3º da cláusula terceira do Conv. ICMS 126/98.

Assim, a partir da vigência do Convênio 59/06, ou seja, agosto de 2006, o contribuinte localizado em outro Estado que prestar serviços de telecomunicações a tomadores dos serviços localizados no Estado da Bahia, ao destacar ICMS em documento fiscal e escriturar seu débito deve ser objeto de 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.

Logo, como no presente caso, se trata de realização de estorno em decorrência de serviço de telecomunicação não prestado, o estorno é cabível aplicando-se o disposto nos artigos 73 e 74 do RPAF-BA (Decreto nº. 7.629/99). Por isso, não acato o argumento defensivo de que a efetivação do estorno obedeceu às regras previstas no Convênio ICMS 126/98 e Regime Especial concedido pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Tais dispositivos regulamentam procedimentos para realização de estorno daquele Estado.

Com relação ao ICMS devido ao Estado da Bahia das operações objeto da autuação, concluo que conforme acima transcrito, a realização do estorno de débito deve obedecer aos critérios estabelecidos no art. 112, §4º do RICMS/BA, não se aplicando o disposto no §3º da Cláusula Terceira do Convênio ICMS 126/98, a partir da edição do Convênio ICMS 59/06 (12/07/06) que referendou a adesão do Estado da Bahia ao Convênio ICMS 123/05.

Conseqüentemente, o estorno de débito do ICMS promovido pelo impugnante foi feito em desacordo com a legislação tributária vigente no Estado da Bahia e caracterizada a infração.

Convém ressaltar que este posicionamento já foi manifestado na segunda instância deste Conselho de Fazenda, a exemplo da decisão contida no Acórdão CJF nº. 0288-12/09, da 2ª Câmara, cujo voto externou que: “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”, tendo em vista que o procedimento adotado pelo autuado não atende o determinado pela legislação tributária do Estado, cabendo ao agente do fisco aplicar a lei, em relação à glosa dos créditos indevidamente escriturados / utilizados.

Com relação ao argumento de que houve apenas descumprimento de obrigação acessória e caberia apenas a aplicação de uma multa, não acato tendo em vista que de acordo com o acima apreciado o débito fiscal destacado em documento fiscal e escriturado é passível de pedido de restituição e só ficaria assegurada a restituição do imposto após verificação por parte do Fisco estadual, fato que não ocorreu. Não tendo cumprido as exigências legais pertinentes ao estorno de débito fiscal é cabível a sua exigência e multa proposta pela fiscalização encontra amparo no art. 42, II, “f” 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 **298636.0018/10-1**, lavrado contra **SKY BRASIL SERVIÇOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$69.486,13**, acrescido da multa de 60%, prevista no inciso II, alínea “f” do art. 42 da Lei nº. 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de fevereiro de 2011.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – JULGADOR

PAULO DANILO REIS LOPES – JULGADOR