

A. I. N<sup>º</sup>. - 298636.0025/10-8  
AUTUADO - SKY BRASIL SERVIÇOS LTDA.  
AUTUANTES - EDSON JOSÉ DE OLIVEIRA CARNEIRO  
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS  
INTERNET - 13.06.2011

**2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N<sup>º</sup> 0143-02/11**

**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, 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**

Através do presente Auto de Infração, lavrado em 15/12/2010, foi efetuado o lançamento do ICMS no valor de R\$47.064,49, 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 julho e agosto 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 aplicar 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 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. Informa que o livro Registro de Entradas está anexado aos autos com os estornos de débitos indevidos maçados. A parcela do ICMS estornado devido ao Estado da Bahia é de 50% do total conforme estabelece o Convênio ICMS nº 52/2005.

O autuado às folhas 45 a 54, mediante representantes legalmente constituídos, impugna o crédito tributário, 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 pela ANATEL – Agência Nacional de

Telecomunicações. Esses serviços se referem à transmissão, por sinais codificados de telecomunicações enviados por satélite, captados pelos assinantes por meio de aparelhos receptores especialmente desenvolvidos para tanto (antenas, *receivers*, decodificadores, etc.).

Assevera que, apesar de muitos dos programas transmitidos serem produzidos e gravados no exterior, o impugnante 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. A operação se dar via satélite, independe da presença física no local da recepção e, portanto, suas filiais ou sucursais em outros Estados têm finalidade meramente administrativa, não possuindo qualquer representação formal operacional fora do Estado de São Paulo, prestando a sua Inscrição Estadual nº 75.623.605 tão somente para viabilizar o recolhimento do ICMS aos cofres do Estado do Bahia.

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 Conv. ICMS nº. 59/06 e do art. 569-A do RICMS/BA, são vedados os procedimentos previstos no Conv. 126/98 para realizar o estorno de débitos decorrentes de serviços de comunicação indevidamente lançados pelos 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.

Alega nulidade do Auto de Infração em razão do enquadramento legal utilizado pela fiscalização, por apontar como fundamento legal os artigos 112 e 113 do Decreto 6.284/97, os quais tratam da hipótese de estorno ou anulação de débitos de ICMS. No caso dos autos, o que de fato nos registros da impugnante são estornos de ICMS lançados em suas contas na forma de créditos, em razão de cancelamentos ou reduções dos serviços contratados que, por diversos motivos, deixaram de ser efetivamente prestados.

Frisa que os estornos efetuados pela impugnante estão, na forma prevista na legislação aplicável e no regime especial do qual é detentora, suportados por relatórios internos de cancelamentos e notas fiscais emitidas para registrar tais operações. Com efeito, analisando os artigos indicados como infringidos no auto de infração e o procedimento adotado pela Impugnante é possível verificar que, ao contrário do que alega a fiscalização, o procedimento de estorno realizado também encontra fundamento na legislação do Estado da Bahia. Portanto, conclui que os dispositivos que fundamentam a autuação impugnada não são suficientes para demonstrar a suposta infração em que a impugnante teria incorrido, a qual seria capaz de gerar a imposição pretendida.

Entende que, a despeito de sinalizar a possibilidade de se efetuar o estorno dos débitos recolhidos indevidamente, a fundamentação da autuação com base nos dispositivos transcritos prejudica a defesa da Impugnante, em manifesta violação ao princípio da ampla defesa. A inadequada fundamentação do auto de infração cerceia o direito de defesa, violação ao artigo 5º, incisos LIV e LV da Constituição Federal. Nesse exato sentido, a alínea “a”, do inciso IV, do artigo 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF (Decreto nº 7.629/99) prevê expressamente que é nulo o lançamento no qual não é possível determinar a infração que se pretende imputar.

Argumenta que não existe possibilidade de cancelamento dos estornos de ICMS levados a efeito pela fiscalização, considerando a numerosa base de assinantes da Impugnante, no exercício regular de suas atividades é fato comum ocorrer o cancelamento ou a suspensão de serviços, inclusive serviços que já foram cobrados, mas ainda não foram prestados.

Salienta que antes do advento do Conv. ICMS 115/03, a maioria das empresas prestadoras de serviço de telecomunicações, a exemplo do impugnante, possuíam regime especial com seus respectivos estados para escrituração e emissão de documentos fiscais, de forma que o autuado

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.

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, 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 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 a cada assinante, tributando suas operações no momento do processo de faturamento dos serviços a serem prestados.

Assim, devido à antecipação da apuração dos valores, era comum que no período entre os mencionados processos ocorressem 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.

Esclarece 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.

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, 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.

Entende que a legislação baiana impedindo 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, o impugnante deve obedecer às regras do Conv. ICMS 126/98. E, em atendimento às regras dos referidos convênios e regime especial, a Impugnante emitiu os relatórios relativos aos meses de julho e agosto de 2010, bem como as Notas Fiscais nº 1548 e 1578 com Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) nº 2.205, referentes ao período autuado (docs. 04 e 05), exatamente com o intuito de documentar os estornos de débitos realizados.

Argumenta que, considerando que a anulação dos serviços pela Impugnante decorre diretamente da constatação de que, de fato, não houve sua efetiva prestação e, por conseguinte, não foi caracterizada a ocorrência do fato gerador do ICMS, e de que a Impugnante agiu e age em completa consonância com o procedimento que lhe foi outorgado pelo Estado de São Paulo por meio de Regime Especial, é evidente que parcela alguma do ICMS pode ser exigida sobre estes valores, tampouco quaisquer penalidades poderão lhe ser impostas. Ademais, o próprio Convênio ICMS nº 115/03, sempre 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 das demais Unidades Federativas nas quais estejam localizados os tomadores dos seus serviços, sem, contudo, estar obrigada a observar estritamente as disposições relativas a obrigações acessórias eventualmente expedidas por estes Estados.

Acrescenta que o Ajuste SINIEF de 15/12/1970, que trata dos Códigos Fiscais das Operações e Prestações (CFOP), e ao qual os Estados da Federação devem necessariamente se submeter, prevê expressamente, por intermédio de seu código “2.205”, a possibilidade de anulação de valor relativo à prestação de serviço de comunicação nos casos de valor faturado indevidamente.

O autuante ao prestar a informação fiscal, fls. 126 e 127, aduz que o Auto de Infração está fundamentado no parágrafo 4º do Art. 569-A do RICMS/BA que veda a aplicação do disposto no Parágrafo terceiro da Cláusula terceira do Convênio ICMS 126/98, portanto veda o estorno automático de débitos por parte de empresas prestadoras de serviços de comunicação e telecomunicação. Como explicado no Auto de Infração, em hipótese alguma o Regulamento do ICMS/BA admite que o contribuinte prestador de serviços de comunicação e telecomunicação proceda ao estorno automático de débitos.

Salienta que não procede a alegação de cerceamento de defesa, pois o autuado tomou ciência da lavratura do Auto de Infração, recebeu uma via do Auto de Infração idêntica à via do processo e teve o tempo legal para organizar a defesa.

Quanto ao argumento relativo ao princípio de territorialidade do ICMS, por estar localizado no Estado de São Paulo, deveria observar apenas o Regulamento do Estado de São Paulo e ignorar o da Bahia, salienta que o Convênio ICMS 52/05, na sua cláusula oitava, estabelece o que aplicam-se as normas tributárias da legislação da unidade federada de localização do tomador do serviço que não conflitarem com o disposto neste convênio. O mesmo, na sua Cláusula primeira, estabelece que, quando o tomador do serviço de televisão por assinatura estiver localizado em unidade

federada distinta daquela em que estiver localizado o prestador, a base de cálculo do ICMS devido a cada unidade federada corresponde a 50% do preço cobrado do assinante.

Frisa que o § 4º do art. 112 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 restituição, na forma prevista no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal. Portanto, o autuado deveria ter entrado com pedido de restituição, apresentando provas de que os serviços pagos foram devolvidos aos seus respectivos clientes que solicitaram o cancelamento do serviço ou migração para um serviço mais barato.

Destaca que a empresa tem por obrigação conhecer e cumprir o Regulamento de ICMS do Estado ao qual é contribuinte, procedendo à escrituração fiscal conforme determina o referido Regulamento. Não é justificativa plausível o contribuinte alegar ser impossível atender às exigências do Regulamento do ICMS/BA quanto aos procedimentos para escrituração fiscal.

#### VOTO

Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que o autuante lavrou o Auto de Infração em tela, para exigir imposto imputando ao sujeito passivo ter efetuado o estorno de débito fiscal do ICMS, relativo a serviços de comunicação, em desacordo com a legislação tributária estadual, nos meses de julho e agosto de 2010.

Em sua defesa o impugnante sustenta que os estornos são decorrentes de cancelamento ou da suspensão de serviços anteriormente contratados, porém que não tinham sido prestados, embora as faturas tinhiam sido previamente emitidas, sendo o ICMS era destacado no documento fiscal sem que o serviço efetivamente tivesse sido prestado. Não aceita os dispositivos regulamentares baianos que regulamenta a matéria, 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. Entende que no caso em questão deveria ser aplicado o Regime Especial concedido pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

Trata-se de infração que vem sendo objeto de autuação de forma contínua, vários Autos de Infração já foram lavrados e julgados por este órgão julgador o qual já firmou o entendimento de que o autuado é contribuinte do Estado da Bahia, devendo atender a legislação baiana, a exemplo do Acórdão CJF nº. 0288-12/09, da 2ª Câmara, de cujo voto proferido pelo insigne 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 mesmos 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 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.*

Não resta dúvida de que, apesar do sujeito passivo impugnante se encontrar estabelecido no Estado de São Paulo, ele efetivamente é contribuinte baiano, devendo adequar-se às normas tributárias estabelecida pelo Estado da Bahia.

Nesta situação é correta a indicação constante do Auto de Infração como infringidos os artigos 112 e 113 do RICMS/BA, tendo em vista que o autuado não atendeu a exigência da legislação tributária da Bahia relativa ao impedimento de efetuar estorno de débito após os valores se encontrarem consignados em documento fiscal.

Com 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, o qual estabelece que 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 e os demais procedimentos previstos no referido convênio, não se aplicando as regras referentes a estorno de débito constantes no § 3º da cláusula terceira do Conv. ICMS 126/98.

Portanto, com a vigência do Convênio 59/06, agosto de 2006, o contribuinte tem que ingressar com pedido de restituição, consoante determinação do art. 112, § 4º do RICMS-BA.

Logo, restou comprovado nos autos o cometimento pelo autuado da infração que lhe foi imputada, desde quando, não cumpriu as exigências legais pertinentes ao estorno de débito fiscal. De igual modo, constatei que a multa proposta encontra amparo no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº. 7.014/96

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

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298636.0025/10-8**, lavrado contra **SKY BRASIL SERVIÇOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$47.064,49**, 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, 31 de maio de 2010.

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE  
ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - RELATOR  
ANGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO - JULGADOR