

**PROCESSO** - A. I. Nº 279692.0005/11-0  
**RECORRENTE** - TIM NORDESTE S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5º JJF nº 0199-05/11  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**INTERNET** - 24/02/2012

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0023-11/12

**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, por meio do Convênio ICMS 59/06, e da alteração feita ao RICMS/97 pelo Decreto nº 10.072/06, que acrescentou os §§ 2º, 3º e 4º ao artigo 569-A. Restou comprovado que os procedimentos adotados pelo sujeito passivo na efetivação dos estornos de débitos contrariaram a disposição existente na legislação tributária do Estado da Bahia, já que se referiram a valores constantes em documentos fiscais, o que tornou caracterizado o lançamento de ofício. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da Decisão da Primeira Instância que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado para exigir ICMS no valor de R\$7.999.727,03, acrescido da multa de 60%, em razão do estorno de débito em desacordo com a legislação, nos meses de agosto a dezembro de 2006.

Consta, ainda, que, a partir da data de 16/08/06, o contribuinte não poderia ter escriturado em seu livro Registro de Apuração do ICMS valores referentes a estornos de débito, o que teve como consequência o recolhimento a menos do imposto estadual. Em virtude disso, infringiu o disposto no § 4º do artigo 569-A do RICMS/BA, dispositivo acrescentado pelo Decreto nº 10.072 de 15/08/06 (Alteração nº 80).

A Junta de Julgamento Fiscal dirimiu a lide com a fundamentação transcrita abaixo:

*“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 confirmando a existência dos estornos de débitos ao argumentar que efetuou corretamente os estornos de débitos relativos ao período em causa, cuja exigência poderia ser facilmente afastada se fosse verificada a correção das informações constantes das Notas Fiscais – Serviços de Telecom Pré-Pago (08/2006 a 12/2006) de nº: 11139 a 11143, do que, como prova de sua alegação, anexa cópia dos livros fiscais atinentes aos lançamentos, as quais corroboram com os documentos fiscais anexados pelos autuantes, às fls. 08 a 12 dos autos. Sendo assim, nos termos do art. 147, I, “a”, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, indefiro o pedido de diligência, formulado pelo autuado, por considerar suficientes para a formação da convicção dos membros desta Corte os elementos contidos nos autos.*

*Quanto ao pleito de que seja o presente Auto de Infração anulado, também deixo de acolher, pois vislumbro que o lançamento de ofício preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, a qual foi exercida plenamente, uma vez que a infração foi devidamente tipificada e documentada.*

*No mérito, as alegações defensivas em nada elidem a acusação fiscal, pelo contrário, as robustece ao confirmar a realização dos estornos de débitos. Deste modo, 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 o procedimento adotado pelo autuado 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 débito constantes no § 3º da cláusula terceira do Conv. ICMS 126/98”.*

*Assim, a partir da vigência do Convênio ICMS 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. Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.*

Inconformado com a Decisão de piso, o autuado interpôs Recurso Voluntário, informando, inicialmente, que é prestador de serviços de telecomunicação, na qualidade de concessionária de serviço público.

Observa que a possibilidade de realização de estornos de débitos é prevista no artigo 112 do Regulamento do ICMS e, de acordo com o § 3º da Cláusula Terceira do Convênio ICMS 126/98, deve ser observado um procedimento específico para recuperação do imposto destacado nas Notas Fiscais, o que foi seguido por seu estabelecimento.

Aduz que, como se verifica nas notas fiscais anexas à impugnação, apenas a título de amostragem, em situações pontuais realiza ressarcimentos aos clientes, mediante dedução dos valores indevidamente pagos e posteriormente contestados, porém a Fiscalização baiana o autuou porque não teria observado o procedimento do Estado da Bahia para aproveitamento dos referidos créditos.

Argumenta que *“o mero equívoco no procedimento adotado pelo recorrente não deveria ser razão para a glosa do crédito tributário”*, pois a *“alteração sofrida pela legislação acabou por excluir uma regra específica do setor de telecomunicações, passando a existir apenas uma regra geral para qualquer tipo de restituição de créditos tributários”*.

Assim, entende que, diferentemente do que entendeu a primeira instância, *“a não observação do novo procedimento deveria ser considerada apenas como um mero descumprimento de obrigação acessória, que não enseja a cobrança integral dos valores estornados, mas sim – na pior das hipóteses – a aplicação de uma multa administrativa, nos termos do artigo 140 do Regulamento do ICMS”*.

Embora reconheça que não se refere à hipótese dos autos, menciona a Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal, exarada no Acórdão JF nº 0323/01, manifestando-se quanto à possibilidade de aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória quando nenhum dano ao erário for verificado.

Alega que, no presente caso, também não se constata nenhum prejuízo à Fazenda Estadual em decorrência da simples inobservância de um procedimento específico para estorno do ICMS pago a maior e, dessa forma, o mero descumprimento de obrigação acessória não autoriza a exigência do tributo, pelo que o Auto de Infração procedeu ao lançamento indevido do imposto, em afronta aos princípios da legalidade e da tipicidade tributária.

Discorre sobre os princípios constitucionais e conclui dizendo que a cobrança de imposto acrescido de multa *“não guarda o menor nexo de proporcionalidade e razoabilidade entre o fato que se sanciona – a não observação de procedimento específico para estornar o imposto – e o castigo que se impõe, o que bem revela, às claras, a inconstitucionalidade da sanção, por ofensa aos princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e do não confisco, que são da essência de qualquer Estado de Direito”*.

Transcreve as lições dos juristas Carvalho Filho e Humberto Ávila a respeito e resume o pensamento, observando que não é razoável que se exija que as empresas de telecomunicações apresentem milhares de pedidos de restituição, de valores irrisórios, o que causaria um volume de trabalho enorme, *“tanto para o recorrente quanto para os já sobrecarregados analistas e fiscais da Fazenda do Estado”*.

Por fim, argumenta que a autoridade administrativa deveria *“deixar de se ater à letra da lei, em detrimento ao fim que esta busca, ou seja, a efetiva possibilidade do estorno de débito com a consequente apuração dos créditos do ICMS”*. Finalmente, requer a improcedência do presente Auto de Infração.

A PGE/PROFIS, por meio da Dra. Maria Helena Cruz Bulcão, exarou Parecer pelo Improvimento do Recurso Voluntário, inicialmente observando que o recorrente apresentou as mesmas razões de sua impugnação, já analisadas criteriosamente no voto da Decisão recorrida.

Observa que o recorrente não nega o estorno do débito efetuado, mas entende que tal fato ensejaria apenas o descumprimento de obrigação acessória, o que entende inaceitável, em face da norma tributária do Estado da Bahia que, à época dos fatos geradores, impedia as regras concernentes ao estorno de débito constantes no § 3º da Cláusula terceira do Convênio ICMS 126/98.

Finaliza dizendo que não há como acatar as alegações recursais, sendo correto o julgamento *“a quo”*.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão de primeiro grau que julgou este Auto de Infração procedente, no qual se exige o ICMS em decorrência de estornos realizados pelo contribuinte em desacordo com a legislação, nos meses de agosto a dezembro de 2006.

O recorrente não negou a acusação, mas alegou, em síntese, que não houve prejuízo para o Erário baiano e que o procedimento adotado deve ser caracterizado como mero descumprimento de obrigação acessória.

A matéria objeto deste Auto de Infração já foi apreciada em diversos julgamentos realizados pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, como se pode verificar dos Acórdãos CJF nºs 0064-12/11, 0128-12/11, 0129-12/11 e 0147-12/11, não obstante as decisões terem sido proferidas em processos administrativos fiscais oriundos de autos de infração lavrados contra outra empresa. Em tais julgamentos, a segunda instância deste CONSEF deliberou, embora em votação não unânime, pelo não provimento do Recurso Voluntário interposto, mantendo a procedência da autuação, sob o argumento de que, desde 16/08/06, não mais são aplicáveis no Estado da Bahia as regras previstas no Convênio ICMS 126/98 - na questão relativa aos estornos de débitos - nas empresas prestadoras de serviços de telecomunicações.

O Convênio ICMS 126/98, no § 3º da Cláusula terceira, prevê o estorno de débito nos moldes realizados pelo recorrente, estabelecendo as regras a serem observadas para as empresas de telecomunicações e de comunicações, como a seguir transcrito (redação vigente à época dos fatos geradores deste lançamento de ofício):

*Cláusula terceira..... (omissis)*

*(...)*

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

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

- a) ao número, à data de emissão, ao valor total, a base de cálculo e ao valor do ICMS constantes da Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicação (NFST) objeto de estorno;*
- b) ao valor da prestação de serviço e do ICMS correspondentes ao estorno;*
- c) os motivos determinantes do estorno;*
- d) a identificação do número do telefone para o qual foi refaturado o serviço, quando for o caso;*

*II - com base no relatório interno do que trata o inciso anterior deverá ser emitida Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicações (NFST), para documentar o registro do estorno do débito, cujos valores serão iguais aos constantes no referido relatório.*

Ocorre que, com a edição do Convênio ICMS 123/05, publicado no Diário Oficial da União de 05/10/05, diversos estados da Federação, com exceção da Bahia, foram autorizados a não aplicar o disposto no § 3º da Cláusula terceira do Convênio ICMS 126/98 acima transcrito. Entretanto, com a edição do Convênio ICMS 59/06, publicado no Diário Oficial da União de 12/07/06, foi estendida ao Estado da Bahia a autorização para aderir ao citado Convênio ICMS 123/05, vale dizer, o Estado da Bahia também foi autorizado a não aplicar a regra inserida no § 3º da Cláusula terceira do Convênio ICMS 126/98.

Como o Convênio ICMS 59/06 era meramente autorizativo, fazia-se necessário que tal vedação fosse prevista na legislação tributária baiana para ter plena eficácia, consoante o disposto no artigo 35, inciso II, do RICMS/97, que estabelece que, tratando-se de convênio autorizativo, o benefício fiscal ali previsto tem aplicação “*a partir da vigência do ato jurídico pelo qual vier a ser introduzido na legislação interna pela unidade Federada autorizada pelo convênio a instituir o benefício*”.

A norma foi então inserida na legislação estadual com a edição do Decreto nº 10.072/06, publicado no Diário Oficial do Estado de 16/08/06, o qual acrescentou o § 4º ao artigo 569-A do RICMS/97, abaixo transcrito:

*Art. 569-A. As empresas prestadoras de serviços de telecomunicação, indicadas em ato da COTEPE, 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 débito constantes no § 3º da cláusula terceira do Conv.*

ICMS 126/98.

Portanto, desde 16/08/06, para que as empresas de telecomunicações e de comunicação possam proceder a estornos de débitos, devem obedecer ao que determina a legislação baiana, em especial o disposto nos artigos 112 e 113 do RICMS/97, com lastro nos artigos 160 e 161 da Lei nº 3.956/81 (COTEB), uma vez que, como dito anteriormente, no Estado da Bahia são vedadas expressamente às regras de estorno estabelecidas no Convênio ICMS 126/98.

O artigo 112 do RICMS/97 assim dispõe:

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

*§ 1º Se o imposto já houver sido recolhido, far-se-á o estorno ou anulação mediante utilização de crédito fiscal, nos termos do inciso VIII do art. 93, nos casos de pagamento indevido em virtude de erro de fato ocorrido na escrituração dos livros fiscais ou no preparo do documento de arrecadação. (grifos não originais)*

...  
*§ 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.” (grifos não originais)*

No presente PAF verifica-se que os estornos de débito efetuados pelo recorrente não decorreram de erro de fato ocorrido na escrituração dos livros fiscais ou no preparo do documento de arrecadação. Assim, o recorrente deveria ter seguido as normas da legislação deste Estado para obter o ressarcimento de quantias indevidamente recolhidas ao erário estadual, consoante determina o artigo 136 do RICMS/BA, amparado pelo que dispõe o artigo 33 da Lei nº 7.014/96:

*“Art. 33. Serão restituídas, no todo ou em parte, as quantias relativas ao imposto, multas e demais acréscimos legais recolhidos indevidamente, consoante a forma estabelecida em regulamento, observados os prazos de prescrição e decadência”.*

O artigo 136 do RICMS/97 tem a seguinte dicção:

*“Art. 136. As quantias indevidamente recolhidas ao Estado:*

*I - poderão ser objeto de estorno de débito, observado o disposto nos arts. 112 e 113;*

*II - sendo inadmissível o estorno, serão restituídas ao contribuinte, na forma prevista no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, observado o disposto no art. 33 da Lei nº 7014, de 4 de dezembro de 1996”.*

Poder-se-ia até dizer que o procedimento do sujeito passivo configura apenas um descumprimento de obrigação acessória, se restasse demonstrado que não ocorreu a falta de recolhimento, ou o recolhimento a menos do ICMS, ao Estado da Bahia. Entretanto, este Conselho de Fazenda não é competente, nos termos do artigo 79 do RPAF/99, para analisar a regularidade dos estornos efetivados pelo recorrente, a fim de verificar se houve, ou não, recolhimentos indevidos do imposto estadual:

*“Art. 79. São competentes para apreciar o pedido de restituição:*

*I - em caso de devolução de ICMS, ITD, IPVA, Contribuição de Melhoria e Taxa na área do Poder Executivo:*

*a) no âmbito da DAT Metro, o titular da Coordenação de Processos;  
(...)”*

Sendo assim, caso este Colegiado decidisse pela improcedência do lançamento de ofício e a aplicação de penalidade formal, como deseja o recorrente, esta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal estaria solapando a competência atribuída legalmente a outro órgão, isto é, ao Coordenador de Processos, no âmbito da DAT Metro, ao qual o Recorrente é vinculado, em face de sua jurisdição. Além disso, julgar improcedente a autuação significaria declarar que os valores lançados pelo contribuinte a título de estornos de débitos são verídicos sem que se realize uma análise dos demais documentos que ele é obrigado a escriturar e entregar ao Fisco, nos moldes do Convênio ICMS 126/98, e por todos os meios de prova disponíveis.

Aliás, este Conselho de Fazenda vem decidindo em consonância com as normas legais aqui mencionadas, a exemplo do Acórdão nº 0288-12/09, e recente Decisão exarada por esta 1ª Câmara

de Julgamento Fiscal com voto da lavra do ilustre conselheiro Dr. Fábio de Andrade Moura (Acórdão CJF nº 0106-11/11), com excerto transcrito a seguir:

**“VOTO**

*Consoante relatado, as infrações 01 e 05 são objeto do Recurso Voluntário ofertado pelo sujeito passivo, enquanto as infrações 02, 03, 04, 05 e 06 são objeto do Recurso de Ofício. Passa-se, pois, à análise de todas as infrações desta autuação, separadamente:*

**Infração 01:** *Trata-se de estorno de débito do ICMS realizado em desacordo com a legislação vigente. O recorrente não nega a realização do estorno de débito de ICMS, contudo argumenta que a medida foi adotada com o intuito de corrigir equívoco anterior, quando da emissão das notas fiscais de venda, quando houve destaque de ICMS em operações não tributadas ou quando o destaque do ICMS foi em valor superior ao devido.*

*Além disso, o recorrente trouxe aos autos declarações e cópias do livro Registro de Entradas da maior parte dos destinatários das notas fiscais acerca das quais foi feito o estorno, com o intuito de comprovar a não utilização dos créditos fiscais.*

*A argumentação recursal é consistente, contudo, entendo que a legislação tributária do Estado da Bahia remete o estorno de débito de valor lançado em notas fiscais ao procedimento de restituição do indébito, ficando vedado o lançamento do estorno pelo sujeito passivo, unilateralmente, em sua escrita fiscal, ou mesmo nesta seara, no âmbito de um julgamento de Auto de Infração. Veja-se a propósito, a dicção do art. 112, do RICMS, especialmente o caput e o §4º:*

*(...)*

*Cumpre salientar que, no curso do procedimento administrativo de restituição do indébito, a repartição fazendária competente poderá verificar com maior cautela e segurança as informações e documentos apresentados pelo sujeito passivo, sobretudo certificando-se de que os destinatários das mercadorias comercializadas não fizeram uso do crédito fiscal consignado nas notas de vendas, o que refoge ao âmbito de análise deste Auto de Infração.*

*Nesse contexto, por imposição normativa expressa, deixa-se de acatar a argumentação recursal quanto à infração 01, devendo o sujeito passivo deflagrar o competente procedimento administrativo de restituição do indébito, ressaltando que, uma vez comprovada a sua boa fé e cumpridos os demais requisitos do art. 159, do RPAF, poderá o sujeito passivo pleitear o cancelamento da multa ao apelo da equidade, frente à Câmara Superior deste Conselho.*

*(...)”*

Diante do acima exposto, deixo de acatar as alegações recursais, observando que o contribuinte pode ingressar com pedido de restituição do tributo eventualmente pago indevidamente, à autoridade fazendária competente mencionada no artigo 79, inciso I, alínea “a”, do RPAF/BA, com a comprovação de que, efetivamente, os serviços de comunicação não foram prestados aos usuários.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter inalterada a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o presente Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279692.0005/11-0**, lavrado contra **TIM NORDESTE S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$7.999.727,03**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de janeiro de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS