

PROCESSO	- A. I. Nº 274068.0001/10-1
RECORRENTE	- STEMAR TELECOMUNICAÇÕES LTDA. (OI)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0404-01/10
ORIGEM	- IFEP SERVIÇOS
INTERNET	- 09/04/2012

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0063-12/12

**EMENTA:** ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. ESTORNO INDEVIDO DE DÉBITO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O sujeito passivo não comprovou com elementos hábeis de prova a legitimidade dos estornos de débito realizados. Infração subsistente. Não acolhidas as preliminares de nulidade. Decisão por maioria. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da Decisão de Primeira Instância que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir ICMS no valor de R\$4.620.538,11, acrescido da multa de 60%, em razão do estorno de débito em desacordo com a legislação, nos meses de janeiro a junho de 2004.

Consta ainda na descrição dos fatos que o autuado apresentou relatórios e esclarecimentos sobre “*Serviços Contestados; Notas Fiscais Canceladas por faturamento indevido e OS outros*” porém apesar de ter sido intimado diversas vezes não apresentou os documentos comprobatórios de suporte dos lançamentos, tudo em conformidade com o disposto na Cláusula Terceira do Convênio ICMS 126/98 e art. 569 do RICMS/BA.

Em Primeira Instância, inicialmente, o Relator não acatou o pedido de declaração de decadência do direito de constituir o crédito tributário relativamente ao período de 01/01/2005 a 15/03/2005, em razão de haver sido extrapolado o prazo de cinco anos para que o sujeito ativo o constituísse, tal como previsto no artigo 150, §4º do CTN por entender que no caso em questão a regra a ser aplicada é a contida no artigo 173, inciso I, também do CTN que prevê como marco inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No mérito, a Junta de Julgamento Fiscal dirimiu a lide com a fundamentação transcrita abaixo:

*“Verifico que os autuantes, de posse dos valores dos estornos realizados pelo contribuinte, solicitaram que lhes fossem entregues, mediante intimações, as justificativas documentais para os procedimentos adotados. Noto que, apesar de intimado em três oportunidades, o impugnante não apresentou a documentação comprobatória dos estornos, resultando no lançamento dos valores não comprovados.”*

*“Vale observar que esta 1ª JJF, considerando as alegações defensivas, converteu o processo em diligência à IFEP/SERVIÇOS, para que o diligente designado intimasse o contribuinte a disponibilizar toda a documentação que alegara ser detentor e, posteriormente, com base na documentação e demais elementos apresentados, verificasse se as alegações defensivas referentes aos estornos de débitos realizados no período compreendido pela autuação eram pertinentes, excluindo os valores devidamente comprovados, se fosse o caso, elaborando novas planilhas atinentes ao estorno de débito e novo demonstrativo de débito.”*

*“Ocorre que, o impugnante ao ser intimado para ciência do resultado da diligência apresentou manifestação dizendo que, em razão do exígua prazo de 10(dez) dias concedido para atendimento da diligência e em razão do elevado número de operações e de documentos solicitados, não foi possível atender a solicitação nos moldes da intimação.”*

*“Alegou, porém, que em razão do significativo prejuízo experimentado pela empresa em virtude da mudança de tecnologia TDMA para GSM e da mudança em seu sistema de faturamento, ocorridos em meados de 2004, estava desenvolvendo um amplo trabalho para atestar a idoneidade de seus procedimentos operacionais, tendo*

sido inclusive contratada uma empresa especializada no setor, no caso, a KC Consultoria Tributária com Tecnologia, que analisou todo o procedimento adotado pela empresa no tocante às regras previstas no Convênio 115/03 e Convênio 39/01 e seus impactos fiscais no período de janeiro a dezembro de 2005, de acordo com os critérios estabelecidos no “Laudo Técnico – Avaliação dos Procedimentos Operacionais Fiscais e Sistêmicos”, restando comprovada a correção do procedimento adotado, pois apenas estornou o ICMS relativo às hipóteses que não caracterizaram fato gerador do ICMS, quer por não ter havido a prestação de serviço de comunicação, quer pelo serviço prestado não ser dotado de onerosidade.

Como os autuantes não foram cientificados sobre a manifestação do contribuinte, esta 1ª JJF converteu o processo em diligência para que eles se pronunciassem sobre as alegações defensivas, tendo os diligentes esclarecidos que intimaram o contribuinte para apresentar os seguintes documentos: - ordem de serviço (OS) ou protocolo de atendimento da reclamação do cliente à impugnante; - comprovante da devolução dos valores eventualmente pagos pela impugnante; - nota fiscal para o cliente da impugnante com o valor estornado; - em caso de refaturamento, apresentar a nota fiscal de refaturamento; - em caso de duplicidade, comprovante da cobrança em duplicidade; - em caso de cadastro indevido, informar qual o erro no cadastro, seu motivo e documento que comprovasse o mesmo (cópia do cadastro correto e cópia da nota fiscal com erro); - em caso de cancelamento ou suspensão não efetuado, comprovante da solicitação do cancelamento ou suspensão do serviço; - em caso de falha de sistema, informar qual a falha do sistema que gerou o faturamento indevido; - em caso de serviço não reconhecido, detalhamento dos mesmos; - em caso de ações judiciais, apresentar a cópia da Decisão judicial; - em caso de tarifa zero, apresentar contrato comprovando o direito a tarifa zero; - outros documentos que porventura tenham sido utilizados no processo de estorno de débito; - relatório relacionando os documentos apresentados aos itens que foram considerados pela impugnante com direito ao estorno.

Constatou que o contribuinte não atendeu a intimação para apresentação dos documentos comprobatórios dos estornos realizados, sob a alegação de exiguidade do prazo de 10(dez) dias para atendimento, apresentando o laudo técnico acima aduzido, no intuito de comprovar os estornos realizados.

Certamente que tal alegação não pode ser considerada, haja vista que desde a época dos estornos realizados caberia ao contribuinte guardar adequadamente os documentos que embasaram os estornos, frise-se, ocorridos em 2005.

Ademais, ainda no transcorrer da ação fiscal e mesmo após a ciência da lavratura do Auto de Infração, dispôs o impugnante de tempo hábil para efetivar a indispensável comprovação, inclusive, com a diligência requerida e deferida, o que não foi feito.

É certo que o “Laudo Técnico – Avaliação dos Procedimentos Operacionais Fiscais e Sistêmicos”, apresentado isoladamente não pode servir como elemento de prova da correção do procedimento adotado, conforme alegado. Há necessidade de que os documentos comprobatórios do estorno realizado sejam apresentados, inclusive, para confrontação com o laudo.

Verifico que assiste razão aos autuantes quando dizem que das 30 notas fiscais apresentadas pelo autuado, correspondentes a 05 exemplos para cada mês reclamado, 24 notas fiscais correspondem a fraudes, motivo pelo qual não foram analisadas, por não darem direito ao estorno de débito, tendo em vista que estas situações caracterizam o risco da atividade econômica, o qual não pode ser transferido ao Estado e que cabe à prestadora de serviço através dos meios legais reaver o valor referente à fraude.

Quanto às demais notas fiscais, corroboro com o entendimento manifestado pelos autuantes, haja vista que a Nota Fiscal nº 3036, do mês de abril, não consta no relatório do mês de abril de 2005, sendo a nota de crédito 41207/052005, referente ao mês de julho. Já a Nota Fiscal nº 11.593 do mês de abril não consta no relatório do mês de abril de 2005 e não tem nota de crédito, mas sim um demonstrativo referente ao mês 09/2005. As demais notas fiscais dizem respeito a “cadastro indevido” e “falha do sistema”, não comprovando a legitimidade do estorno de débito realizado.

Importante observar que, conforme demonstrativos elaborados pelos autuantes, o valor exigido no Auto de Infração referente ao estorno indevido de débito é de R\$ 4.620.538,11, sendo que, o valor de R\$ 3.895.735,90 diz respeito a “fraudes” e “clonagens”, o que representa 84,3135 % do total exigido. Ainda em conformidade com o demonstrativo que os autuantes anexaram aos autos, a amostra apresentada pelo impugnante totaliza o valor de R\$ 75.852,63, que representa 1,6416 % do valor total exigido, sendo que, o valor de R\$ 69.900,49, correspondente a 1,5128 % do total se refere a “fraudes” e o valor de R\$ 5.952,14, que corresponde a 0,1288 % do total, se refere a “cadastro indevido” e “falha de sistema”.

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

No que concerne ao argumento defensivo de legalidade da exigência da multa aplicada contra a defendente por infrações praticadas por Stemar Telecomunicações Ltda., vejo que não assiste razão ao impugnante, haja vista que a sucessão por incorporação ocorreu em 31/12/2005, e os fatos geradores da infração ocorreram nos meses de janeiro a junho de 2005.

Ora, é cediço que nos casos de sucessão o sucessor adquire os ativos e passivos do sucedido, valendo dizer que não há transferência de multa, haja vista que esta continua a integrar o passivo da empresa que é incorporada, portanto, adquirida pelo sucessor.

Convém, nesse sentido, reproduzir parcialmente lição do mestre Sacha Calmon Navarro Coelho:

“Nas hipóteses ora versadas, em verdade, inexiste sucessão real, mas apenas legal. O sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente, sob outra roupagem institucional. Portanto, a multa não se transfere, simplesmente continua a integrar o passivo da empresa que é: (...) b) incorporada. Assim, se o crédito correspondente à multa fiscal já está constituído, formalizado, à data da sucessão, o “sucessor” – um sob-rogado nos débitos e créditos (ativo e passivo) das sociedades incorporadas, naturalmente absorve o passivo fiscal existente, inclusive as multas.” (Manual de Direito Tributário-2ª edição-pág. 388).

Quanto ao pedido do impugnante para que as intimações relativas ao presente feito sejam realizadas exclusivamente em nome do advogado Marcelo Neeser Nogueira Reis, inscrito na OAB/BA sob o nº 9.398, vinculado ao escritório Nogueira Reis Advogados S/C, com endereço na Avenida França, nº 164, Ed. Futurus, 7º andar, CEP 40010-000, Comércio, Salvador/BA, ressalto que nada obsta o atendimento de seu pleito e que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa enviar as intimações e demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado. Observo, contudo, que o não atendimento da solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte estão disciplinadas no art. 108 do RPAF/99.

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.

Voto pela PROCÊDENCIA do Auto de Infração”.

Inconformado com o Julgado de Primeira Instância, o sujeito passivo interpõe o presente Recurso Voluntário, fls. 671 a 696, arguindo inicialmente, a decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores compreendidos entre 1º de janeiro de 2005 a 15 de março de 2005, mediante a aplicação da regra contida no artigo 150, § 4º, do CTN, segundo a qual o prazo para constituição do crédito tributário é de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador, quando existente o pagamento (ainda que parcial). Para sustentar a sua tese transcreve o voto proferido pelo relator da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, Sr. Fabio de Andrade, referente ao acórdão CJF nº 0012-11/10, e lições de autores sobre o tema.

Defende que a ocorrência da decadência do fisco constituir o crédito tributário se dá com a Notificação do Lançamento Tributário e não com o início do procedimento de fiscalização. No caso presente, tendo ocorrido a ciência da autuação em 16 de março de 2010, entende que o período compreendido entre 1º de janeiro de 2005 a 15 de março de 2005 estaria alcançado pela decadência, já que teria ultrapassado o prazo de cinco anos.

Após, passa o recorrente a impugnar a infração, inicialmente esclarecendo que por ser prestadora de serviços de comunicações está sujeita à fiscalização e normas regulamentares expedidas pela Agência Nacional de Telecomunicações-ANATEL, inclusive o Regulamento do serviço Móvel Pessoal, anexo à Resolução nº 316/2002, vigente à época dos fatos geradores.

Diz que, de acordo com o art. 60 do referido regulamento, uma vez recebida a NF-ST, o consumidor tem o direito de questionar os valores dele exigidos, devendo contestar a exigência na forma escrita, verbal ou por qualquer meio de comunicação à distância. Assim, após o recebimento da reclamação do usuário, cabe-lhe analisar, sendo que, na hipótese de a reclamação do consumidor ser procedente, principalmente em razão de o serviço de telecomunicação descrito na NF-ST não ter sido efetivamente prestado para o usuário nela indicado, realiza a devolução dos valores eventualmente pagos pelo cliente; procede ao estorno do débito de ICMS destacado na NF-ST e recolhido aos cofres públicos, com a respectiva emissão da NF-ST que documenta o estorno do débito e o registro das informações previstas no Convênio ICMS nº 39/01 em relatório interno. Afirma que este procedimento foi o por ela adotado, e estão de acordo com os arquivos eletrônicos acostados à defesa e que, posteriormente serviram de suporte para a elaboração do “*Laudo Técnico-Avaliação dos Procedimentos Operacionais Fiscais e Sistêmicos*”, também juntados aos autos.

Ressalta que, de fato não houve a prestação do serviço de comunicação ou esta não foi onerosa, não havendo que se falar em recolhimento do ICMS, já que não ocorreu o fato gerador do imposto.

Afirma que, para a incidência do ICMS, torna-se necessária a conjugação de dois elementos: a efetiva prestação de serviço de comunicação e a onerosidade da referida prestação, o que não ocorreu nas hipóteses ora em análise. Assim, ausente o acordo de vontades entre defendant e cliente, não há que se falar em negócio jurídico consistente na prestação de serviços de telecomunicação, tampouco em incidência do ICMS, o que legitima o estorno dos valores de ICMS recolhidos indevidamente pela defendant.

Aduz que, mesmo nos casos de fraude e clonagem, em que o serviço é, de alguma forma, prestado à pessoa diversa do seu cliente, não há que se falar em onerosidade, pois os estornos foram efetuados nas próprias faturas por ela emitida.

Observa que procedeu aos estornos dos débitos de acordo com Cláusula Terceira e Quarta do Convênio ICMS 126/98, e que o relatório interno relativo aos períodos autuados foi apresentado ainda na fase de fiscalização e posteriormente reapresentado por ocasião da defesa. Ressalta que há de fato impossibilidade de plena observância das exigências documentais para o estorno dos débitos estabelecidos pelo referido convênio, diante do volume de documentos gerados para estorno de débitos de ICMS de valores irrisórios, sendo a exigência de elementos comprobatórios para a totalidade das operações que ensejaram os estornos de débitos efetuados pelo recorrente, verdadeira prova impossível e inviável a sua produção de forma exaustiva, em virtude do elevado volume de operações do recorrente.

Assevera que a alternativa encontrada pelo recorrente para demonstrar a legitimidade dos estornos efetuados foi contratar uma consultoria especializada para elaborar laudos técnicos dos referidos estornos, tendo o mesmo seguido às regras dos Convênios ICMS 39/01, restando verificado que nas situações arroladas no relatório interno do recorrente e no referido laudo não configuram hipótese do ICMS, quer por não se estar diante de uma efetiva prestação de serviços de comunicação, quer pelo fato dessa não se revestir de onerosidade.

Prossegue afirmando ser ilegal a exigência da multa aplicada por supostas infrações praticadas por Stemar Telecomunicações Ltda., sua antecessora, pois a referida empresa não está mais em operação, tendo sua inscrição, inclusive, sido baixada perante o Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica da Receita Federal do Brasil, em razão da sua incorporação, ocorrida em 31/12/2005, conforme documento que acostou aos autos.

Invoca e transcreve o art. 132 do Código Tributário Nacional, que trata da responsabilidade tributária nas hipóteses de sucessão, para afirmar que a sucessão ocorre apenas em relação aos tributos, que não se confundem com multas, uma vez que estas necessariamente decorrem de ato ilícito, sendo cediço, nos termos do artigo 3º do Código Tributário Nacional que não se admite a exigência de tributo como sanção de ato ilícito.

Afirma que deve ser cancelada a multa que está lhe sendo imposta, concernente às infrações ocorridas até 31 de dezembro de 2005, praticadas por Stemar Telecomunicações Ltda., por estar flagrantemente inquinada pelo vício da ilegalidade, uma vez que sua exigência viola expressamente o artigo 3º e o artigo 132 do Código Tributário Nacional.

Por fim, conclui:

- a) que a parcela dos débitos relativa a fatos geradores ocorridos entre 1º de janeiro a 15 de março de 2005 está extinta, em virtude do transcurso do prazo de 5 anos contados do fato gerador para homologação dos pagamentos efetuados a título de ICMS a teor do artigo 150, § 4º do CTN;
- b) que foram atendidas todas as exigências legais para a realização dos estornos de débitos do ICMS, conforme atestam os relatórios internos acostados na defesa e o Laudo Técnico, e que sejam levadas em consideração as provas que constam, por amostragem, no Laudo Técnico;

- c) que é plenamente possível o estorno de débito do ICMS relativo às situações de fraude e clonagem;
- d) que a aplicação da multa em decorrência da suposta infração praticada por pessoa jurídica extinta por incorporação é ilegal, a teor do artigo 132 do CTN;

Solicita assim, o cancelado o Auto de Infração, e subsidiariamente afastar a aplicação da multa diante da sua ilegalidade, bem como a produção de provas por todos os meios em direito admitidos e a realização de sustentação oral por ocasião do julgamento do Recurso Voluntário. Pede que as intimações relativas ao feito sejam realizadas exclusivamente em nome do advogado Marcelo Neeser Nogueira Reis no endereço indicado nas razões do Recurso Voluntário.

O PAF foi encaminhado à PGE/PROFIS para manifestação acerca da questão decadencial. A procuradora assistente Dra. Aline Solano Souza Casali Bahia determinou o sobremento dos autos até a manifestação do ilustre Procurador-Chefe da PROFIS sobre o incidente de uniformização de orientação jurídica nº PGE 2010391236-0.

Em 03.11.11, o ilustre Procurador-Geral do Estado, o Senhor Rui Moraes Cruz, determinou o prosseguimento da análise da questão decadencial de acordo com o entendimento anteriormente adotado pela PROFIS, tendo em vista que a proposta de revisão de entendimento suscitada no Parecer PA-CMG-92-2009 não foi acolhida.

A PGE/PROFIS, por meio da Dra. Maria José Ramos Coelho, exarou Parecer pelo Improvimento do Recurso Voluntário, inicialmente observando que a lei estadual, no seu art. 107 do COTEB, em conformidade com a previsão do parágrafo 4º do art. 150 do CTN, prevê o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, portanto, o prazo decadencial em relação aos fatos geradores de 2005 teve início em primeiro de janeiro de 2006. Prosseguiu afirmando que a autuação foi lavrada em 12/03/2010, com ciência do sujeito passivo em 16/03/2010, portanto, dentro do prazo legal, devendo ser afastada a alegação de ocorrência da decadência.

Observa que a imputação fiscal está absolutamente clara, devidamente tipificada e alicerçada na legislação tributária estadual e o lançamento atende a todos os requisitos descritos no art. 39, do RPAF/BA. Registrou ainda que a JJF converteu o PAF em diligência fiscal para que o contribuinte apresentasse os documentos comprobatórios dos estornos, entretanto, o mesmo não os apresentou sob a alegação de exiguidade do prazo ofertado.

Rejeitou a alegação de ilegalidade da multa aplicada contra a defendant CLARO S.A. por infração perpetrada pela Stemar Telecomunicações Ltda. por entender que nos casos de sucessão entre empresas, o sucessor adquire o ativo e o passivo fiscal do sucedido, ou seja, a multa continua a integrar o passivo da empresa que é incorporada, na hipótese do crédito está devidamente formalizado na data da sucessão. Reproduziu o ensinamento do tributarista Sacha Calmon sobre o tema.

Considera ausentes argumentos capazes de provocar revisão do acórdão recorrido, ressaltando, ainda, que os argumentos apresentados já foram apreciados e afastados pela JJF, por quanto restou patente que o recorrente procedeu ao estorno de débito em desacordo com os procedimentos previstos nos Convênio ICMS 126/98 e 39/01, não tendo o recorrente logrado comprovar, com os elementos probatórios definidos no §4º da Cláusula terceira do Convênio ICMS 126/98, a legitimidade das operações. Observa que o laudo técnico carreado aos autos não logra comprovar a legitimidade das operações, pois só confirma que das 30 notas fiscais apresentadas, correspondentes a 05 exemplos para cada mês reclamado, 24 notas correspondem a fraudes, razão pela qual não foram analisadas, por não terem direito ao estorno de débito.

Esclarece que, nas hipóteses de fraude e clonagem não existe previsão legal para o estorno de débito, pois, no seu entendimento são situações de risco características do exercício de atividade econômica. Neste caso, caberá à vítima, na qualidade de prestadora de serviços comprovar a materialidade da fraude e postular os resarcimentos cabíveis.

Finaliza opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

## 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 janeiro a junho de 2005.

Inicialmente, em relação ao pedido de declaração de decadência do direito de constituir o crédito tributário, relativamente ao período compreendido entre 1º de janeiro de 2005 a 15 de março de 2005, em razão de haver sido extrapolado o prazo de cinco anos para que o sujeito ativo o constituísse, tal como previsto no artigo 150, §4º do CTN, observo que o artigo 173, inciso I, também do CTN, prevê como marco inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado enquanto o artigo 150, § 4º prevê como marco a data do fato gerador. Nos dois casos, o prazo é de cinco anos. Note-se que, ao contrário do quanto argui o recorrente, a ocorrência da decadência do fisco constituir o crédito tributário não se dá com a Notificação do Lançamento Tributário.

Mantenho o entendimento já reiterado por parte deste Conselho de Fazenda, previsto no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta repetida no art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81, abaixo transcrito, *in verbis*:

*“Art. 107-B*

*§ 5º - Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”*

Assim, os fatos geradores ocorridos entre 1º de janeiro de 2005 a 15 de março de 2005 só seriam atingidos pela decadência, caso o lançamento fosse efetuado a partir de 2011. Como o Auto de Infração epígrafeado foi lavrado em 12/03/2010, podendo o lançamento ter sido efetuado até 01/01/2011, não ocorreu à decadência suscitada, daí porque não acolho a preliminar de decadência.

No mérito, após análise dos elementos constantes dos autos e da Decisão recorrida, entendo não merecerem guarda as razões recursais para modificar o Julgado de Primeira Instância, que deve ser mantido em todos os seus termos.

A questão ora posta em apreciação já é por demais conhecida pelos julgadores deste Conselho Administrativo de Julgamento, por ter sido objeto de julgamento em lançamentos de ofícios semelhantes, lavrados contra outras empresas do setor de telecomunicações.

No presente PAF verifica-se que, à época dos fatos geradores do lançamento de ofício, janeiro a junho de 2005 vigia a regra de estorno estabelecida no Convênio ICMS 126/98. Em tal diploma normativo especificamente nos §§3º e 4º da Cláusula terceira, determinava-se para a efetivação do estorno de débito, a elaboração de relatório interno, além da emissão de nota fiscal de comunicação NFSC, para documentar o registro do estorno dos débitos, cujos valores deveriam ser iguais aos apontados no referido relatório.

Da análise dos documentos anexados ao PAF, observo que as autuantes intimaram o sujeito passivo, de acordo com os documentos às fls. 06 e 07 do PAF, para que comprovasse os estornos lançados no livro de Registro de Apuração do ICMS, não tendo este se desincumbido deste ônus, o que gerou a lavratura do presente Auto de Infração.

No Recurso Voluntário o recorrente reafirma que procedeu ao estorno do débito observando as determinações previstas no Convênio ICMS 126/98, e que o relatório interno foi entregue à fiscalização e reapresentado por ocasião da defesa. Argui que diante do grande volume de

operações envolvendo os referidos estornos, muitos em valores irrisórios, ficou impossibilitado de apresentar, em sua totalidade os respectivos documentos comprobatórios.

Este argumento não pode ser acatado, pois, a simples apresentação do relatório interno não é suficiente para comprovar a legitimidade dos valores de estorno que foram objeto da presente autuação, já que a legislação, através da clausula terceira e quarta do referido convênio estabelece que os estornos de débitos devem ser efetuados com base em relatórios, acompanhados dos elementos comprobatórios, além das respectivas notas fiscais (NFTS). Ressalte-se que a Junta de Julgamento Fiscal converteu o processo em diligência à INFAZ de origem para que o sujeito passivo apresentasse a documentação comprovando a regularidade dos estornos, tendo em vista a sua alegação de que os estornos seguiram os procedimentos previstos na legislação, entretanto, o contribuinte comunicou a impossibilidade de apresentar toda a documentação. Anexou por amostragem documentos que, após análise feitas pelos fiscais autuantes constataram que das 30 notas fiscais apresentadas, correspondentes a 05 exemplos para cada mês reclamado, 24 notas fiscais correspondem a fraudes, motivo pelo qual não foram analisadas, por entender que não dariam direito ao estorno de débito.

Acompanho o entendimento da procuradora que subscreveu o opinativo da PGE/PROFIS nos autos, no sentido de que o laudo técnico ou mesmo a documentação acostada na peça defensiva a título de amostragem, não são suficientes para comprovar a legitimidade dos valores de estorno que foram objeto da presente autuação. Entretanto, no que diz respeito à alegação de fraude ou clonagem entendo que, se o contribuinte trouxesse provas da ocorrência das citadas irregularidades, certamente teria o direito ao estorno de débito do ICMS, desde que também ficasse demonstrado: (a) o destaque a débito do valor do tributo estadual nas notas fiscais de prestação de serviços do aparelho celular fraudado ou clonado e (b) a devolução, ao usuário da linha telefônica, do valor das prestações de serviço contestadas pelo cliente e sabidamente oriundas de fraude ou clonagem. Isso porque restaria comprovado, nessa hipótese:

1. a falta de segurança para se afirmar que o serviço de telecomunicação foi realmente prestado;
2. a impossibilidade, ainda que o serviço de telecomunicação tenha sido prestado, de identificar o responsável pela fraude ou clonagem e, muito menos, de efetuar a cobrança do valor das ligações telefônicas.

Vale transcrever o bem elaborado voto proferido pela Conselheira da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, Dra. Denise Mara Barbosa, no Acórdão CJF nº 0052-11/12 em processo lavrado contra esta mesma empresa:

*"Acompanho a conclusão do voto da ilustre Relatora, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, pois considero que a questão trazida a este Colegiado é eminentemente probatória e o sujeito passivo não logrou apresentar os elementos necessários à comprovação da regularidade dos estornos de débito registrados em sua escrita fiscal.*

*Permito-me discordar, entretanto, da fundamentação utilizada pela Conselheira Relatora para rebater a alegação recursal, de existência de fraude ou clonagem de aparelhos celulares como justificativa para os estornos de débito. Assim se expressou a Relatora:*

*'Registre-se, por fim, que em relação à alegação de fraude ou clonagem, entendo que além de não se constituírem em fatos passíveis de estorno pela legislação do ICMS, pois decorrem de riscos do negócio da empresa que ela deve assumir, não podendo repercutir na incidência do ICMS, já que o serviço foi de fato prestado, além do que o sujeito passivo sequer logrou comprovar documentalmente a efetiva ocorrência de tais fatos, ônus que lhe cabe, já que por ela alegado, como é cediço em Direito'. (grifos não originais)*

*Para André Mendes Moreira, autor do artigo 'A clonagem (e assemelhados) de telefones celulares e o problema da recuperação do ICMS pago nessas operações', publicado na Revista de Direito Tributário da APET, edição 9, pp. 15-26, **fraude** pode ser definida como as diversas modalidades de condutas 'perpetradas por criminosos que, utilizando-se de documentos falsos ou de sofisticados aparelhos tecnológicos, habilitam telefones em nome de usuários fictícios ou utilizam linhas de terceiros para efetivação de ligações'.*

*Mais adiante, o referido autor assim se manifesta:*

'Dúvidas não há, dessarte, que o ICMS deve ser normalmente recolhido pelas operadoras relativamente aos serviços de telecomunicação por elas prestados.

Contudo, se houve uma prestação indevida de serviço de comunicação – decorrente de fraudes, como no caso sub examine – a empresa não poderá cobrar esses valores de seus usuários e, caso remeta a fatura, deverá proceder ao estorno em meses posteriores (se, por desaviso, a conta for paga pelo usuário) ou ao cancelamento integral da mesma, conforme o caso.

Em sendo assim, se há fraude que resulta na prestação de serviço de comunicação, não há:

(a) negócio jurídico válido (visto que a origem do serviço é um ato ilícito, realizado contra a vontade e sem o consentimento da operadora);

(b) serviço oneroso, posto que eventuais cobranças remetidas pela empresa de telefonia aos seus usuários deverão ser integralmente canceladas ou estornadas.

Estando ausentes os requisitos acima citados, resta afastada a tributação pelo ICMS, posto que a regra-matriz constitucional do imposto – assim como sua regulamentação pelo legislador complementar – é composta, essencialmente, dos elementos negócio jurídico válido + onerosidade.

A fatti-specie tributária exige, para a sua ocorrência, a presença de todos os requisitos previstos em lei. Em faltando um ou mais desses pressupostos, não se poderá considerar realizado o fato gerador da obrigação de pagar tributo.'

Como dito acima, o meu entendimento é de que o contribuinte não apresentou provas capazes de demonstrar a alegada ocorrência de fraude ou clonagem de aparelhos celulares, porém, se o tivesse feito, não tenho dúvidas de que haveria o direito ao estorno de débito do ICMS, desde que também ficasse demonstrado: (a) o destaque a débito do valor do tributo estadual nas notas fiscais de prestação de serviços do aparelho celular fraudado ou clonado e (b) a devolução, ao usuário da linha telefônica, do valor das prestações de serviço contestadas pelo cliente e sabidamente oriundas de fraude ou clonagem. Isso porque restaria comprovado, nessa hipótese:

- 1 a falta de segurança para se afirmar que o serviço de telecomunicação foi realmente prestado;
- 2 a impossibilidade, ainda que o serviço de telecomunicação tenha sido prestado, de identificar o responsável pela fraude ou clonagem e, muito menos, de efetuar a cobrança do valor das ligações telefônicas.

A Lei Complementar 87/96 prevê, em seus artigos 2º, inciso III, e 12, inciso VII, o seguinte:

"Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

**III** - prestações **onerosas** de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;" (grifos não originais)

"Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

**VII** - das prestações **onerosas** de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;" (grifos não originais)

Ou seja: para que haja a incidência do ICMS, torna-se necessária a conjugação de dois elementos: (a) a efetiva prestação do serviço de telecomunicação e (b) a onerosidade da prestação, uma vez que, sem a onerosidade, não seria possível mensurar a base de cálculo da prestação do serviço e, consequentemente, do imposto.

Assim leciona José Eduardo Soares de Melo in ICMS Teoria e Prática, 7ª ed., Dialética, São Paulo, 2004, p. 174:

"No caso específico do ICMS, a base de cálculo deve representar a quantificação compreendida na "operação mercantil", e na "prestação de serviços de transporte interestadual/intermunicipal, de comunicação", ou seja, o valor das mercadorias e o preço dos serviços, respectivamente.

(...)

Na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a base de cálculo é o preço do serviço (LC 87/96, art. 13, II), face o que o ICMS não incide sobre serviços gratuitos, demandando sempre a onerosidade, reveladora da capacidade contributiva." (grifos não originais).

Para Roque Carrazza, in ICMS. São Paulo: Malheiros, 1999, 5ª edição revista e ampliada. p. 130, "a hipótese de incidência possível deste ICMS é prestar serviços de comunicação. Não é simplesmente realizar a comunicação. Portanto, o tributo só pode nascer do fato de uma pessoa prestar a terceiro, mediante contraprestação econômica (em caráter negocial), um serviço de comunicação". (grifos não originais)"

Por derradeiro, no que concerne à alegação de inaplicabilidade da multa à empresa sucessora sob o entendimento de que a responsabilidade é da empresa sucedida e esta responsabilidade seria intransferível, de acordo com o disposto no art. 132 do Código Tributário Nacional – CTN, acompanho o opinativo da PGE/PROFIS, no sentido de que, nos casos de sucessão empresarial, a empresa sucessora assume todo o patrimônio da sucedida, abrangendo tanto os direitos como as obrigações, aí incluindo as multas punitivas e moratórias, já constituídas e por serem constituídas.

Nesta linha tem se posicionado o STJ, a quem cabe a interpretação da norma Federal, no caso o CTN, em diversas decisões, a exemplo da ementa, a seguir transcrita:

*"TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SUCESSÃO. AQUISIÇÃO DE FUNDO DE COMÉRCIO OU DE ESTABELECIMENTO COMERCIAL. ART. 133 CTN. TRANSFERÊNCIA DE MULTA.*

*1. A responsabilidade tributária dos sucessores de pessoa natural ou jurídica (CTN, art. 133) estende-se às multas devidas pelo sucedido, sejam elas de caráter moratório ou punitivo. Precedentes.*

*2. Recurso especial provido.*

*REsp 544265 / CE RECURSO ESPECIAL 2003/0086507-1  
Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI DJ 21/02/2005 p. 110".*

Diante do acima exposto, deixo de acatar as alegações recursais e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o presente Auto de Infração.

#### **VOTO DIVERGENTE (Quanto à preliminar de decadência)**

Peço vênia à ilustre julgadora desta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal para discordar do seu voto quanto à decadência suscitada pela recorrente.

A matéria em questão motivou diligência dirigida à PGE/PROFIS, com vistas à emissão de parecer sobre eventual decadência das operações relativas ao período compreendido entre 1º de janeiro de 2005 a 15 de março de 2005, à luz da Decisão do STF, expressa na Súmula Vinculante nº 8.

Derredor desta matéria, entendo que devo me manifestar a respeito do Parecer exarado pelo ilustre Procurador Geral do Estado da Bahia, Dr. Rui Moraes Cruz, cuidando da decadência do lançamento tributário.

Diz a Súmula Vinculante nº 8 editada pelo STF:

*"são inconstitucionais os parágrafos único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".*

Entendo, em uma análise rápida e rasa, que a aplicação do COTEB para fins de estabelecimento do início da contagem do prazo decadencial viaja em rota de colisão com o quanto disposto no CTN e com o quanto estabelecido pela Súmula Vinculante nº 8 editada pelo STF. Da leitura dos votos que embasaram e desvendam a questão por trás do breve texto da Súmula Vinculante nº 8 (RE's 559943-4, 559882-9, 560626-1, 556664-1, dentre outros), percebe-se que o STF concluiu que a prescrição e decadência só poderiam ser disciplinados por lei complementar, vez que a matéria envolve institutos gerais do direito tributário.

Nessa mesma esteira, me parece claro que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal por via da Súmula Vinculante nº 8, é no sentido de que somente o CTN poderá prever prazos prescricionais e decadências em torno de matéria tributária, e desse modo, a princípio, não poderia o COTEB tratar da matéria em questão.

Nesse contexto, me permito lembrar que uma Súmula Vinculante tem poder impositivo, tudo em razão do seu caráter e efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração Pública direta e indireta, em todas as esferas de poder. Ou seja, me parece inapropriada, quiçá impossível, a utilização do COTEB como ferramenta de condução da questão de definição do marco inicial do prazo decadencial.

Por outra banda, a afirmativa do preclaro Procurador Geral do Estado de que “...deve o presente expediente retornar à PROFIS para que seja elaborada minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, § 5º do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN”, salvo melhor inteligência, indica com grande clareza e veemência a necessidade de alinhamento da legislação estadual com o CTN, o que robustece a minha tese de que o prazo decadencial deve ser aquele estabelecido pelo Código Tributário Nacional e corroborado pela Súmula Vinculante nº 8, ou seja, cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador.

Diante do exposto, pelos motivos acima espostos, entendo que as operações ocorridas no período compreendido entre 1º de janeiro de 2005 a 15 de março de 2005, não mais poderão ser exigidas pelo Fisco da Bahia, porquanto, no meu entendimento, alcançadas pela decadência. Nesse sentido, voto pelo ACOLHIMENTO da preliminar suscitada.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de decadência, com voto de qualidade do presidente e, por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 274068.0001/10-1, lavrado contra **STEMAR TELECOMUNICAÇÕES LTDA. (OI)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$4.620.538,11**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7014/96, com os acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Quanto à preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Maria Auxiliadora Gomes Ruiz, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO DIVERGENTE (Quanto à preliminar de decadência) – Conselheiros(as): José Antonio Marques Ribeiro, Carlos Henrique Jorge Gantois e Rodrigo Lauande Pimentel.

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

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – RELATORA

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – VOTO DIVERGENTE  
(Quanto à preliminar de decadência)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS