

PROCESSO - A. I. Nº 206863.0012/07-5
RECORRENTE - VIVO S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0229-01/08
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
INTERNET - 29/05/2012

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0106-12/12

EMENTA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ESTORNO DE DÉBITO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. É legal o estorno de débito, desde que seja motivado e devidamente comprovado, na forma prevista na legislação tributária estadual. O contribuinte, não apresentou NFST que respalda a prática dos estornos de débitos registrados. Infração caracterizada. Rejeitada a arguição de decadência. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria. Afastada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em face a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 27/12/2007 para cobrar ICMS, no valor de R\$715.044,57 acrescido de multa de 60%, relativo às seguintes infrações:

Infração 01 – efetuou estorno de débito do ICMS no valor de R\$ 708.114,49, em desacordo com a legislação deste imposto. Consta que o contribuinte lançou como “Outros Créditos” estornos indevidos de débitos com a descrição “Impugnações/Contestações Sobre Serviços de Telecom”, conforme demonstrado no anexo 1, relativo aos meses de janeiro a outubro/2002, janeiro a dezembro/2003, janeiro a maio/2004;

Infração 02 - recolheu a menos o ICMS no valor de R\$ 6.930,08, concernente à prestação de serviços de comunicação, nos meses de abril e junho/2002, janeiro, maio, junho e agosto/2003.

Foi apresentada defesa tempestiva às fls. 89 a 91, reconhecendo a infração 2 e contestando a infração 1, informação fiscal às fls. 104 a 108, manifestação do contribuinte com juntada de documentos às fls. 117 e 118, diligência à fl. 154 e novo demonstrativo de débito às fls. 156 a 191.

Após concluída a instrução, a 1ª JJF julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, conforme o seguinte voto, *in verbis*:

“VOTO

O Auto de Infração, sob combate, traz a exigência do crédito tributário relativo a duas infrações: a infração 1, materializa a exigência do ICMS decorrente da utilização de créditos indevidos concernentes estorno de débito em desacordo com a legislação deste imposto; a infração 2, por sua vez, se refere ao recolhimento a menos o ICMS.

Cabe registrar, preliminarmente, que o autuado acata a imputação relativa à infração 2, com exceção dos períodos relativos ao exercício de 2002, que entende serem alcançados pela decadência.

O impugnante, albergado no que dita o §4º do art. 150 da CTN, argumenta que a ciência do contribuinte, acerca da autuação, deu-se em 28.12.2007, assim, o período relativo aos meses de janeiro a outubro de 2002, pertinente à infração nº 01, e abril e junho de 2002, concernente à infração nº 02, estariam atingidos pela decadência, haja vista que a impugnante teria sido regularmente intimado do Auto de Infração há mais de cinco anos da ocorrência de todos os fatos geradores envolvidos nestes períodos. Essa questão, através de inúmeros acórdãos, é plenamente pacificada neste CONSEF. A legislação do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento e, por isso, não é acatada a alegação referente à determinação do art. 150, § 4º, do CTN, que

prevê: “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador”.

O disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, estabelece como prazo de decadência 5 anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Por tal razão, a decadência dos fatos relativos aos meses do exercício de 2002, acima alinhados, somente se operaria a partir do dia 31/12/2007.

Ocorre que os procedimentos que deram início a fiscalização, bem como a própria ciência do Auto de Infração, ocorreram antes de 31/12/2007, ou seja, consta, à fl. 08, intimação com a devida ciência, para apresentação de livros e documentos fiscais, datada de 28/03/2007 e ciência do próprio Auto de Infração, datada de 27/12/2007. Sendo assim, não há o que se falar em decadência, não prosperando, portanto, os argumentos defensivos, haja vista que a decadência, relativa aos fatos geradores do exercício de 2002, só se materializaria após a data de 31/12/2007.

Diante do não acolhimento das razões trazidas pela defesa, quanto à decadência dos períodos concernentes ao exercício de 2002, relativos à infração 02, bem como o acolhimento pelo impugnante pelo períodos que entende não serem alcançados pela decadência, considero procedente a exigência alinhada na infração 02.

Cabe registrar que o impugnante exerceu plenamente o seu direito de defesa, trazendo aos autos os relatórios e documentos fiscais que entendeu necessários fazer prova quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito pleiteado pelo fisco estadual. Assim, considerando esses relatórios, documentos, bem como os trazidos pelos autuantes, juntamente com seus respectivos esclarecimentos apresentados, indefiro a solicitação de perícia, pois os elementos trazidos aos autos são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos, além de não serem necessárias outras provas a se produzir, amparado no que dispõe o art. 147, inciso I, “a” e inciso II “a” e “b” do RPAF/99.

Ultrapassadas as arguições de decadência, resta enfrentar as demais questões de mérito da infração 01. Verifico que os autuantes levantaram os valores de débitos que foram estornados em desacordo com o disposto na legislação tributária estadual. O impugnante entende que cumpriu os dispositivos do Convênio ICMS 39/01, que fixa regra específica para os aludidos estornos, uma vez que estas prevalecem sobre as regras gerais constantes nos artigos 112 e 113 do RICMS/BA.

Ocorre que, apesar de os autuantes consignarem no enquadramento legal os artigos 112 e 113 do RICMS/BA, que estabelecem normas mais restritivas para os estornos de débitos, especialmente em relação ao “caput” do art. 112, que só permite os estornos ou anulações de débitos aos que não se referir ao valor constante em documento fiscal, o contribuinte, conforme indicaram os autuantes, não atendeu aos critérios previstos no próprio Convênio 39/01, (posteriormente incorporado ao art. 569 do RICMS/BA, inciso III, alíneas “a” e “b” com efeitos até 09/05/06), que, nos seus §§ 3º e 4º, da cláusula terceira, exigem, para os aludidos estornos, além de outros requisitos, a necessidade de indicação do valor total da nota, base de cálculo e o valor do ICMS constantes da Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicação (NFST), objeto de estorno.

Observo que o aludido § 4º, da Cláusula Terceira do Conv. 39/01, não deixa dúvidas quando determina que o relatório interno, de que trata o inciso I do §3º da mesma cláusula, deve estar acompanhado dos elementos comprobatórios, e estes não foram apresentados em sua integralidade, contendo todos os elementos exigidos para a comprovação dos aludidos estornos.

Ao analisar, também, os argumentos, documentos e relatórios apresentados pelo impugnante, concluí de forma mais detalhada, em consonância com as informações trazidas pelos autuantes que:

a) os relatórios apresentados pelo autuado em mídia magnética não contêm, efetivamente, todas as exigências previstas nas alíneas “a” 1. 1.1 e 1.2 do inciso III do artigo 569 do RICMS/BA, para comprovação dos valores de ICMS estornados mensalmente pelo Contribuinte. Não havendo, portanto, os elementos necessários à comprovação da legitimidade dos aludidos estornos. Os autuantes anexaram aos autos o layout de cada relatório, no que diz respeito a valores, demonstrando que os mesmos restringem-se a informar apenas “valores cancelados” e/ou valores ajustados” em cada NFST, não oferecendo, desta forma, as informações referentes a valor total, base de cálculo e valor do ICMS constantes da Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicação (NFST) objeto de estorno.

b) os relatórios impressos, juntados aos autos pelo autuado, denominados de “Doc. nº 05-A” relativos ao mês 09/2003, às folhas 210 à 241, e Doc. nº 05-B, relativos ao mês 01/2004, às folhas 242 à 265, conforme inferem os autuantes, referem-se a relatórios de controle interno, constando notas dos atendentes do sistema de atendimento ao cliente do autuado, informações relativas às reclamações recebidas, datas de faturamento e cancelamento, valor cancelado e motivo. Esses documentos estão em desconformidade com o RICMS/BA, por não contemplarem as informações mínimas necessárias e exigidas, ou seja: o valor total, base de cálculo e o valor do ICMS constantes da Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicação (NFST) objeto de estorno;

c) quanto aos relatórios impressos juntados pelo impugnante e denominados como Doc. n° 06-A, relativos ao mês 09/2003, às fls. 266 a 280 e Doc. n° 06-B, relativos ao mês 01/2004, às fls. 281 a 293, após os esclarecimentos dos autuantes, verifico que também se referem a relatórios de controle interno do autuado e demonstram os créditos concedidos aos clientes, com a respectiva forma de concessão. Assim, essas planilhas também não contemplam as já mencionadas informações mínimas necessárias exigidas pelo RICMS/BA;

d) em relação as 50 Notas Fiscais anexadas aos autos pelo impugnante, resta razão aos autuantes quando afirmam que, em relação às estas notas fiscais de Serviços de Telecomunicações, que teriam sido objeto de ajustes concedidos pela Empresa, constantes às fls. 295 a 914, o mesmo não anexou cópias das NFST que deveriam documentar o registro do estorno do débito, conforme exigido pelo RICMS/BA, no art. 569, alínea “a”, 2, uma vez que o impugnante se limitou a anexar, após cada cópia de NFST, da amostragem, que foi objeto de reclamações de clientes, documentos denominados “AJUSTE DE CONTA TELEFÔNICA-VIVO S.A.”. Tais documentos não são, na verdade, Notas Fiscais de Serviço de Telecomunicação, e sim documentos internos de ajustes de contas, objeto de reclamações procedentes de clientes, confirmando, assim, as alegações dos autuantes;

O autuado, portanto, não consegue demonstrar, mesmo com os documentos e planilhas apresentadas na defesa, que efetuou corretamente os procedimentos estabelecidos pelo art. 569, inciso III, alínea a 1, 1.1, 1.2, 1.3 e 2, para as hipóteses de estorno de débito do imposto, inviabilizando a validação dos valores creditados no seu Livro Registro de Apuração apensado às folhas 13 a 153 do PAF, e que foram objeto da Infração 01.

Diante do acima alinhado, considero a infração 01 subsistente. Voto, portanto, pela Procedência do Auto de Infração.”

Inconformado com a Decisão proferida pela Primeira Instância, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário (fls. 942 a 956), onde alega que a Decisão recorrida merece ser reformada, repisando os argumentos apresentados na sua defesa inicial, pedindo para que se cancele o Auto de Infração, extinguido o crédito tributário e arquivamento do PAF.

Após um breve relato dos fatos e da transcrição de parte da Decisão guerreada, alega, em sede de preliminar, que houve ocorrência da decadência parcial dos lançamentos ocorridos, pois os fatos geradores ocorreram 5 anos antes da notificação do Auto de Infração, sucedida em 28.12.2007. Fala que o PAF trata de um lançamento por homologação e, por isso, deve ser regulamentado pelo art. 150, §4º do CTN, em vez do art. 173, I, como decidiu a JJF. Em socorro a sua tese, transcreve os citados artigos e colaciona lições de ilustres professores e jurisprudência do STJ.

No mérito, assegura sobre a legalidade do aproveitamento de créditos de impostos referentes a serviços não prestados. Alega que há a vedação da tributação de serviços não onerosos, com respaldo no Convênio ICMS 39/01, incorporado à Legislação baiana pelo Decreto nº 8.023/01.

Assevera que “os créditos aproveitados advêm de cobranças indevidas, ou seja, casos em que a VIVO faturou serviços de telefonia a seus clientes de forma equivocada (devido a problemas no sistema de cobrança ou a cadastros de clientes incorretamente feitos, v.g) e, após verificação interna ou mediante reclamação de seus clientes, reviu as cobranças, concedendo crédito aos clientes indevidamente cobrados”. Fala que por esta situação, não houve prestação do serviço, uma vez que o valor faturado indevidamente foi devolvido ao cliente. Diante desse quadro, afirma que os serviços faturados não possuem o caráter de onerosidade, uma vez que não houve a efetiva prestação, sendo as cobranças canceladas, sem ônus econômico ao consumidor. Portanto, o recorrente estaria autorizado a compensar o valor indevidamente pago. Neste ponto, transcreve o art. 2º, III da LC nº 87/96 e lições do i. Professor Roque Antonio Carrazza.

Arremata sua tese dizendo que “se não há onerosidade na prestação do serviço, não se justifica a incidência de ICMS”.

Fala que cumpriu as normas para o estorno do Convênio ICMS 126/98, alterado pelo 39/01. Transcreve o §3º da Cláusula terceira do referido convênio e explica que tais regras foram adotadas pelo Decreto nº 8.023/01 ao RICMS, com o acréscimo das alíneas “a” e “b” ao inciso III do art. 569. Indica que foi anexada mídia magnética (doc. 04 da impugnação) com os relatórios exigidos pela legislação (Convênio ICMS 126/98).

Dessa forma, entende o recorrente que, com a incorporação do Convênio, por ser específico aos serviços de telecomunicações, afasta a aplicação do art. 112, também do RICMS/BA, que fora

aplicado pelos autuantes na cominação da infração 1. Aduz o argumento de que “*se havia no RICMS baiano norma especial que regia procedimento de estorno especificamente quanto às empresas de telecomunicações, espelhada no Convênio ICMS 39/01, não pode a fiscalização estadual invocar dispositivos genéricos do regulamento, que regem a forma de estorno para outros tipos que contribuintes que não são empresas de Telecom*”.

Desta forma, como existem relatórios conforme a norma do art. 569, III, “a” e “b” do RICMS/BA, conforme o doc. nº 4, da impugnação inicial, não é procedente a infração. Fala também que devido a enorme quantidade de documentos referentes aos meses autuados, fez a juntada em sua defesa de documentos comprobatórios por amostragem relativa aos períodos de 09/2003 e 01/2004.

Fala que os relatórios são referentes: a) ao sistema de atendimento ao cliente VIVO, relativos às reclamações recebidas, esclarecendo número da nota fiscal cancelada, datas de faturamento e cancelamento, valor cancelado e motivo; b) os créditos concedidos aos clientes, com a respectiva forma de concessão, se na fatura seguinte, por documento de ajuste ou crédito em conta corrente; e c) cópias da notas fiscais objeto de estorno, notas que foram faturadas com cobrança indevidas ou equívocos.

Alega que, mesmo com a juntada de tais provas, a 1ª JF do CONSEF entendeu que não houve atendimento aos requisitos do convênio 39/01. Por isso, pede pela produção de perícia contábil para aferir a inexatidão do lançamento e, sucessivamente, caso não fosse realizada, a reabertura de prazo para que fosse colacionado aos autos documentação hábil à demonstração do erro na lavratura do lançamento.

Ao final, pede a Procedência do presente Recurso Voluntário para a reforma da Decisão de 1º grau, com o cancelamento do Auto de Infração e a extinção do crédito tributário.

Em termos, os autos foram encaminhados à PGE/PROFIS, sendo exarado Parecer da lavra da ilustre procuradora Maria Helena Cruz Bulcão sugerindo o encaminhamento dos autos à ASTEC para que fossem analisadas as seguintes questões:

“1) A partir da análise da documentação do contribuinte, sem se limitar aos documentos anexados aos autos, é possível afirmar que o aproveitamento dos créditos de ICMS, glosados pela presente autuação, decorre de serviços de telecomunicação que não foram prestados aos clientes?”

2) O estorno de débito de ICMS efetuado pelo autuado, obedeceu aos ditames estabelecidos pela legislação tributária deste Estado, mormente o artigo 569 do RICMS e o Convênio 39/01?”

Em assentada de julgamento do dia 19 de novembro de 2008, esta e. 2ª CJF, atendendo opinativo da PGE, converteu os autos em diligência à ASTEC/CONSEF para que tomasse as seguintes providências:

1) Intimasse o contribuinte para que apresentasse, por amostragem, em relação aos meses discriminados no disquete de fls. 209 – 09 e 01/2004 – todos os arquivos e documentação, inclusive com as respectivas notas fiscais;

2) Analisasse a documentação apresentada pelo Recorrente;

3) Respondesse aos questionamentos formulados pela PGE/PROFIS.

Em resposta, foi elaborado o Parecer ASTEC Nº 138/2009 com a seguinte conclusão:

“Ante ao exposto, informamos:

a) Autuada declara não ter possibilidade de resgatar os documentos comprobatórios dos valores creditados e registrados em sua escrita fiscal como estorno de débito, ainda que por amostragem, para os meses de setembro de 2003 e janeiro de 2004.

b) Da análise dos documentos acostados aos autos fls. 295/914, verifica-se valores estornados de contas de clientes, entretanto, ao fazer tais ajustes diretamente numa fatura seguinte, não faz qualquer referência a uma conta anterior com valores faturados indevidamente.

c) Contribuinte declara que não emitiu a nota fiscal referente aos estornos realizados nos termos do inciso II do §3º do Convênio 39/01.

Relativo ao questionamento da PGE/PROFIS, respondemos:

- 1) *Autuada não disponibiliza documentação solicitada para realização dos trabalhos. Esta diligência ficou limitada exclusivamente aos documentos já anexados ao processo (50 amostras, fls. 295/914), não sendo possível afirmar com segurança os estornos decorrentes de serviços não prestados.*
- 2) *Contribuinte descumpriu o disposto no Inciso II do §3º do Convênio 39/01, bem como o item 2 da alínea “a” do artigo 569 do RICMS/BA.”*

Em seguida, as partes foram cientificadas do Parecer da ASTEC.

O recorrente se manifesta às fls. 1174 a 1180. Após breve introito sobre o presente processo, alega que apresentou e trouxe grande parcela de documentação exigida pelo Convênio ICMS 39/01, conforme sua norma da Cláusula 3ª, que transcreve. Afirma que, após a confecção do relatório interno, a empresa deve emitir NFST para documentar o registro do estorno do débito e que o relatório interno contém a maior parte do exigido no referido convênio. Diz ser importante a conclusão da Auditora Fiscal quando afirma que foi constatado que *“os valores consignados a título de ICMS estornados totalizam os créditos mensais registrados na escrita do sujeito passivo e que foram glosados na autuação”*, para alegar que essa afirmação é a confirmação expressa que os créditos registrados em sua escrita fiscal são exatamente aqueles valores devolvidos aos clientes, que constam no relatório interno elaborado para documentar as reclamações dos mesmos.

Relembra que o Convênio prevê a emissão de NFST para documentar o registro do estorno do débito, reconhecendo que não possui tal documento, mas que a ausência dessa Nota Fiscal, não impede a constatação do estorno, diante da comprovação trazida aos autos, redundando tão somente numa aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Em relação à comprovação de devolução dos valores indevidamente cobrados aos clientes, aponta que o Parecer da ASTEC é preciso ao relatar a emissão de notas fiscais de *“ajuste de conta telefônica VIVO S/A”* com a indicação de valores devolvidos, além de explicitar procedimento da empresa de ajuste direto na fatura quando caso houve reclamação feita pelo cliente. Fala que a grande conclusão quanto às considerações acerca da devolução de valores, é que o recorrente de fato procedeu essas devoluções indevidamente cobradas. Assevera que *“ainda que a documentação contenha algumas falhas, a simples devolução de valores em forma de crédito em conta telefônica é circunstância mais que suficiente à comprovação da não ocorrência do serviço”*.

No que tange à afirmativa da Auditora Fiscal revisora de que o autuado tinha declarado não ter possibilidade de resgatar todos os documentos comprobatórios dos valores creditados e registrados em sua escrita fiscal, o recorrente discordou alegando que os documentos apresentados já bastam para identificação da origem do crédito estornado e da sua legalidade e que em nenhum momento a Auditora informou quais seriam esses documentos comprobatórios que não foram apresentados pelo recorrente.

Também repele a conclusão do Parecer de que não houve nas faturas seguintes qualquer referência sobre quais são os serviços e valores indevidamente cobrados, uma vez que essas informações podem ser obtidas no relatório interno emitido pela empresa.

Quanto à conclusão do Laudo da ASTEC de que não emitiu a NFST, repete a sua posição de que a ausência deste documento não impede a constatação do estorno realizado, dizendo que é fato que a documentação apresentada comprova que a empresa destacou e pagou imposto sobre a prestação de serviços de telecomunicação que foram equivocadamente faturados, surgindo o direito do recorrente a compensar este crédito com os débitos do mesmo imposto, nos termos do Convênio ICMS 39/10.

Por fim, reitera seus pedidos elaborados em sede de Recurso Voluntário.

Por seu turno, a manifestação da autuante, fl. 1183, reafirma a conclusão da auditora fiscal diligente, pugnando pela Procedência Total do Auto de Infração.

Novamente os autos retornam à PGE para emissão de Parecer conclusivo. Desta vez, a ilustre Procuradora opina pelo improvimento do Recurso Voluntário com os seguintes argumentos: que não é caso de decadência, por força dos art. 150, §4, c/c art. 173, I do CTN e que não foram apresentados argumentos jurídicos ou fáticos capazes de modificar as conclusões do Parecer ASTEC nº 00138/2009, ou que ensejassem nova diligência fiscal. Diz que referido Parecer, restou esclarecido que o autuado não conseguiu comprovar que os serviços reclamados não se realizaram, bem como o procedimento do estorno não obedeceu ao disposto no inciso II do §3º do Convênio ICMS 39/01 e o item 2, da alínea “a” do art. 569 do RICMS/BA

Em assentada de julgamento do dia 27.10.10, essa 2ª CJF decidiu pela realização de diligência à PGE/PROFIS, para que fosse emitido Parecer sobre a repercussão nas questões discutidas dos autos, diante da edição da Súmula Vinculante nº 08 do STF.

O PAF foi dirigido à PGE/PROFIS que determinou o sobrestamento dos autos até a manifestação do ilustre Procurador Chefe da PROFIS no 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, em sucinta resposta à solicitação anteriormente elaborada (fl. 1195), manifesta-se no Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica de título “*PRAZO DECADENCIAL PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO*” afirmando que não foi acolhida à proposta de revisão do entendimento suscitado no Parecer PA-CMG-92-2009, devendo os processos sobrestados ser analisados de acordo com o entendimento anteriormente adotado pela PROFIS.

Ademais, tendo em vista o conteúdo das discussões sobre a matéria em comento, acolheu a sugestão da Procuradora Chefe em exercício, para que tal Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica retornasse “*à PROFIS para que seja elaborada uma 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*”.

Após a reposta do Procurador Chefe, foi emitido novo Parecer da PGE/PROFIS (fls. 1196 a 1198), da lavra da ilustre procuradora Maria Dulce Baleeiro Costa, fazendo uma breve explanação dos fatos, do Recurso e do cerne da questão. Entende que é válida a norma do art. 28 COTEB e não se aplica ao caso em lide a SV 08 do E. STF.

Alega que a ressalva prevista no início do §4º do art. 150 do CTN embasa a validade do art. 107 do COTEB, ou seja, a lei estadual, utilizando-se do permissivo legal do CTN, pode prorrogar o início do prazo decadencial para os tributos estaduais por homologação, como o ICMS, para o primeiro dia do exercício seguinte. Portanto, como o prazo decadencial em relação aos fatos geradores de 2002 tiveram início em primeiro de janeiro de 2003, a autuação do caso em exame (lavrada em 27.12.2007) ocorreu dentro do prazo legal.

Por meio do despacho de fl. 1199, a procuradora assistente Paula Gonçalves Morris Matos acompanha integralmente o Parecer anteriormente exarado, de fls. 1196 a 1198 e também opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

VOTO (Vencido quanto à preliminar de decadência)

Trata-se de Recurso Voluntário que tem por objeto o pedido de improcedência do Auto de Infração em epígrafe.

Ab initio, de ofício, passo a analisar a questão preliminar sobre a decadência do direito de constituição do crédito tributário em relação ao presente PAF.

O recorrente sustentou em defesa que, no caso em tela, houve a decadência do direito do fisco de constituição do crédito tributário, conforme o art. 150, §4º do CTN, pois, segundo relata, os fatos

geradores ocorreram em 2002 e a autuação foi lançada somente em 27.12.2007, ou seja, cinco anos após quase todos os fatos geradores.

Por seu turno, para decidir sobre essa questão, é necessário fazer uma reflexão sobre a edição da Súmula Vinculante nº 08 e o Parecer exarado pelo ilustre Procurador Geral do Estado da Bahia, em decorrência da diligência suscitada por esta 2ª CJF.

Pois bem, diz a Súmula Vinculante nº 08, 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”.

Primeiramente, ressalto que a redação dada ao verbete sumular não ajuda o intérprete a reconhecer o extraordinário alcance e dimensão dessa nova norma jurídica inserida no sistema legal brasileiro. A princípio, a referida manifestação do STF unicamente expurga do ordenamento jurídico, por vício de inconstitucionalidade, os citados artigos de matéria previdenciária. Entretanto, somente após uma leitura atenta e diante de uma reflexão profunda dos fundamentos que levaram a edição desta posição jurisprudencial importante, é que podemos entender como todo o sistema tributário nacional foi alterado de forma indelével.

Após uma análise mais apurada dos seus fundamentos, entendo que a verdadeira questão de fundo neste posicionamento do Supremo Tribunal Federal é o estabelecimento da competência legislativa e o tipo de norma legal adequada para prever a aplicação dos institutos da decadência e prescrição. Da leitura dos votos dos Recursos Extraordinários que embasaram o entendimento Sumular Vinculante nº 8 (RE's 556664-1, 560626-1, 559943-4, dentre outros), fica constatado com plena nitidez que o STF conclui que a prescrição e a decadência só podem ser disciplinadas por Lei Complementar de âmbito nacional, vez que são institutos gerais do direito tributário.

A ementa do Recurso Extraordinário nº 556.664/RS é lapidar e resume toda a essência da debatida Súmula, por isso, vale transcrevê-la, *in litteris*:

“EMENTA: PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias. III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento. (RE 556664 / RS-RIO GRANDE DO SUL / RECURSO EXTRAORDINÁRIO / Relator(a): Min. GILMAR MENDES / Julgamento: 12/06/2008 / Órgão Julgador: Tribunal Pleno)” (grifo nosso)

Diante deste inequívoco pronunciamento, está claro que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal, via Súmula Vinculante nº 8, é no sentido de que somente o CTN pode prever prazos prescricionais e decadenciais em torno de matéria tributária, e, deste modo, não poderia o COTEB versar sobre esses assuntos, por se tratar de

matérias reservadas a Lei Complementar, segundo mandamento constitucional e interpretação do Supremo.

Na inteligência dessa jurisprudência vinculante, permitir regulação distinta por parte de cada ente da federação, implicaria um verdadeiro ataque aos princípios da isonomia e da segurança jurídica. Portanto, se faz necessária que a regulação desses temas tributários tenha âmbito nacional, sob a égide de uma única norma, o CTN.

Deste modo, tecidas as considerações acerca dos reflexos advindos da Decisão do STF, entendo que a aplicação do COTEB para fins de estabelecimento do início da contagem do prazo decadencial não se coaduna com o quanto disposto na própria Constituição Federal e no quanto estabelecido nos fundamentos da Súmula Vinculante nº 8 do STF.

Por seu turno, também devemos analisar a ressalva do início do §4º do art. 150, de que supostamente instituiria uma permissão legal para fixação de prazo diverso de decadência em outra lei, conforme suscitou a i. Procuradora no seu Parecer de fls. 218 e 219.

A meu ver, para solucionar essa celeuma, devemos fazer uma interpretação jurídica com referência a dois aspectos relevantes na análise desta questão: a) a de que o CTN é anterior à promulgação da Constituição Federal de 1988, ou seja, aquele Código deve se adequar aos mandamentos constitucionais e, b) a de que o entendimento esposado pelo STF, com a edição desta Súmula Vinculante, não permite o regramento de institutos gerais de direito tributário por outras normas, a não ser a Lei Complementar prevista na própria Constituição Federal, afastando automaticamente a ressalva disposta no texto original do Código Tributário, parte, que eu entendo, não fora recepcionada pela Carta Magna.

Em outras palavras, não podemos nos ater a uma interpretação literal do disposto no §4º e conceder uma permissão aos legisladores infraconstitucionais, pois, tal atitude está em flagrante desacordo com a exegese do texto da Carta Magna e a interpretação do STF quando da expedição deste juízo Sumular. Caso contrário, não poderíamos falar em preservação da equidade e da segurança jurídica, princípios centrais e sustentadores da Decisão vinculante do Tribunal Superior.

Ora, como a Súmula Vinculante declarou a inconstitucionalidade dos artigos de uma lei de natureza tributária, no caso, os art. 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tinham como fundamento de existência legal o mesmo mandamento do art. 150, §4º, primeira parte do CTN, então, *mutatis mutandis*, verificada a inconstitucionalidade dos referidos artigos por falta competência material, fica afastada a aplicação da mesma permissão legal do §4º para as outras normas de natureza tributária de todos os entes da federação, instituidora de qualquer tributo. Isso nada mais é do que uma consequência lógica/jurídica inegável e inexorável, com aplicação e abrangência em relação à lei criadora de qualquer tributo, seja a lei do ICMS, ISS, IPI, etc.

Dessa forma, salta aos olhos que para o STF não cabe a nenhuma norma, de nenhum ente federativo, instituidora de qualquer tributo, regulamentar os institutos gerais de direito tributário, reservados pela Constituição Federal ao alvitre exclusivo de Lei Complementar, de âmbito nacional.

Porém, antes de fechar o raciocínio sobre a SV. 08, é necessário fazer breves comentários em relação à Resposta da Consulta sobre o Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica, elaborada pela PGE/PROFIS às fls. 217, de lavra do Procurador Geral do Estado da Bahia. Quadra apontar que, infelizmente, a Resposta concedida não aborda de maneira abalizada a questão principal para a solução dessa lide. Vejo que a d. PGE não fundamenta a sua posição quanto à possibilidade da aplicação ou não do COTEB, levando-se em conta o posicionamento do STF, mas tão somente expõe uma negativa de reabertura de debate, mantendo um posicionamento antigo, sob a égide de outras luzes que não mais existem. Em outras palavras, entendo que não houve o aprofundamento e a reflexão necessários que cabem no trato da questão da decadência e da prescrição, assuntos modificados após o pronunciamento do STF.

Em que pese o zelo sempre expedido por este órgão nos debates da matéria, devido à importância da questão em si, com consequências tributárias, administrativas e políticas práticas para o Povo e o Estado da Bahia, sinto que a falta de um posicionamento fundamentado, inequívoco e suficientemente claro deixou de trazer a necessária segurança jurídica para os administrados e para os contribuintes deste Estado. Ademais, a Resposta prestada pela PGE formalmente responde à Diligência solicitada por esta 2ª Câmara de Julgamento, mas não esclarece em nenhum aspecto, o posicionamento a ser seguido nas situações iguais esta, vivida nos autos.

Dest'arte, apreendo que a única manifestação valiosa da Resposta, exarada pelo Procurador Geral do Estado, o Srº Rui Moraes Cruz, é a indicação da necessidade de alteração do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB) para afastar divergências entre este e o Código Tributário Nacional. Pela importância dessa sugestão, transcrevo tal passagem:

“Não obstante, tendo em vista o conteúdo das discussões sobre a matéria em comento, acolho a sugestão manifestada pela i. Procuradora Chefe em exercício no despacho de fls. 187/188, 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 prazo estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN.”

Ora, se há necessidade de alteração, é sinal de que tal norma não é adequada para a solução e regulação das situações jurídicas tributárias realizadas dentro do Estado da Bahia! Salvo melhor inteligência, a sugestão proposta parece indicar, com grande clareza e veemência, a necessidade de alinhamento da legislação estadual com o CTN, o que reforça a tese de que o prazo decadencial deve ser aquele estabelecido pelo Código Tributário Nacional, lei de âmbito nacional, consoante inteligência da Súmula Vinculante nº 08.

Nesse contexto, devo 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, uma vez que as questões gerais de matéria tributária só podem ser dispostas em lei específica, ditada pela Constituição Federal.

Por fim, com a patente alteração de paradigma ocorrida, tenho como certa a assertiva de que não podemos mais seguir a ‘antiga’ jurisprudência desse Conselho, que abraçava entendimento diferente sobre a possibilidade do regramento da decadência e da prescrição. A agora, após a edição da Súmula em debate, com a legislação sob novo enfoque, devemos repensar nosso entendimento para adequá-lo à nova realidade jurídica, imposta pelo STF, mas de forma alguma aplicá-la como anteriormente se fazia (com base no COTEB ao invés do CTN), como opinou a PGE/PROFIS, sob pena de prejudicar o próprio erário estadual, ante a flagrante inconstitucionalidade do regramento estadual e de se afastar do princípio da eficiência (art. 37, caput da CF), pois, nos tempos atuais, em plena era digital, 5 anos é tempo mais que suficiente para que o Fisco lance ou perquiria qualquer soma a título de tributo.

Tecidas as considerações acerca da impossibilidade da aplicação do COTEB na regulação de matérias gerais de direito tributário, por não ser a norma prevista na CF/88, resta saber quando devemos aplicar o regramento do CTN no ICMS.

Como sabido, o Código Tributário tem dois artigos dispondo sobre a decadência: o art. 150, §4º, para lançamento por homologação, e; o art. 173, I, para lançamentos de ofício. Consequentemente, para sabermos qual regramento deve ser usado, temos que definir de maneira segura, quando estamos diante de um lançamento por homologação e quando estamos diante de um lançamento de ofício.

Primeiramente, vale transcrever os artigos 150, §4º e 173, I do CTN:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa,

opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

(...)

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”

Depois, devemos observar as normas e o entendimento jurisprudencial dominante do STJ para definir quando é caso de lançamento por homologação e de ofício. Nessa esteira, o COTEB, numa reprodução do artigo 150, do CTN, assim entende o que seria o lançamento por homologação, consoante o teor do seu art. 107-B:

“Art. 107-B. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”

Sobre a diferenciação dos lançamentos, o STJ já pacificou seu entendimento no sentido de que lançamentos por homologação seriam aqueles que os sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento do ICMS sem que haja prévio exame por parte da autoridade administrativa, sendo aplicável, nestes casos, o quanto disposto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, a regra da decadência após 5 anos da ocorrência do fato gerador.

Podemos trazer à baila, a Decisão do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 117291 do Rio Grande do Sul, de relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, que muito bem expõe o entendimento consolidado do STJ:

“EMENTA - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. ART. 20, § 4º, E 21, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC.

1. Agravo regimental no Recurso especial em que se discute o prazo para a constituição de crédito tributário remanescente de ICMS, no caso em que ocorre o pagamento a menor do tributo.

2. Nos tributos cujos sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento sem que haja prévio exame da autoridade administrativa, caso se apure saldo remanescente, a Fazenda deverá constituir-lo no prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, sob pena de ocorrer a extinção definitiva do crédito, nos termos do parágrafo 4º do art. 150 do CTN. Precedentes: AgRg no REsp 1.152.747/MG, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 22/2/2011; AgRg no REsp 1.192.933/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 11/2/2011; AgRg no REsp 1.182.862/RS, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, DJe 2/2/2011.

3. Ademais, a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C e sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, sedimentou o entendimento de que o art. 173, I, do CTN se aplica aos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou, quando, a despeito da previsão legal, não há o pagamento, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação.

4. Honorários advocatícios fixados em 0,5% sobre o valor atualizado da causa, nos termos do art. 20, § 4º e 21, § 1º, do CPC.

5. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1172391 / RS / AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2009/0249482-0 / Relator(a) Ministro BENEDITO GONÇALVES (1142) / Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento: 04/08/2011 / Data da Publicação/Fonte DJe 10/08/2011)”

Entretanto, mesmo a despeito do entendimento consagrado do STJ de que qualquer pagamento efetuado a título de tributo já afirmaria a natureza jurídica do lançamento para a espécie por

homologação, vislumbro, com a devida vênia, que tal definição é extramente fluida, sem delinear a necessária segurança jurídica que a situação impõe.

Pois bem, deixar a configuração do lançamento tributário ao alvitre do contribuinte não é a melhor resposta diante do ordenamento jurídico. Trilhando o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, o sujeito ativo poderia ‘ganhar’ um ano a menos de decadência com o pagamento de apenas 0,01 (hum centavo)! Trata-se de uma situação teratológica, que não se coaduna com os princípios constitucionais da legalidade e da segurança jurídica. Desse modo, percebo que a caracterização deve advir da lei, caso a caso.

No caso do ICMS, em regra, a apuração é mensal, com lançamento feito pelo contribuinte e homologação posterior dos cálculos e do pagamento pela autoridade administrativa.

Diante desse quadro legal, assegurado que: (i) a regra do ICMS é o lançamento por homologação, sendo exceção o lançamento de ofício, nos casos de lançamento por presunção do art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96, e (ii) entendendo que somente o CTN pode regulamentar as normas gerais de direito, por mandamento constitucional e aplicação da SV. 08 nos seus fundamentos, concluo que o prazo a ser observado nos lançamentos do ICMS por homologação é aquele previsto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, 5 (cinco) anos após o dia de ocorrência do fato gerador.

Por tudo exposto, concluo que as ocorrências datadas antes 27.12.2002 não mais poderão ser exigidas pelo fisco da Bahia, porquanto alcançadas pela decadência, prevista no artigo 150, §4º do CTN.

Vencido que fui e superada a preliminar da decadência, passo à análise das razões do Recurso Voluntário interposto.

No mérito, após análise dos elementos constantes dos autos e da Decisão recorrida, entendo não merecerem guarida às 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, vigia a regra de estorno estabelecida no Convênio ICMS 126/98, alterado pelo Convênio ICMS 39/01 e adotado no RICMS nos art 569. 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 NFST, 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 não foram colacionadas as referidas NFST para que comprovasse os estornos lançados no livro de Registro de Apuração do ICMS.

O PAF foi convertido em diligência para que o sujeito passivo apresentasse provas 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 em sua manifestação a impossibilidade de apresentar toda a documentação comprobatória do estorno e que a ausência deste documento (NFST) não impede a constatação da realização do estorno, alegando ainda que embora os relatórios contenham algumas falhas, a comprovada devolução de valores em forma de crédito em conta telefônica é circunstância mais que suficiente à verificação da não ocorrência do serviço.

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, por ter sido feita em outro sistema e por não ter o

mesmo quadro de funcionários, 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 cláusula terceira e quarta do referido Convênio 126/98 estabelece que os estornos de débitos devem ser efetuados com base em relatórios, acompanhados dos elementos comprobatórios, além das respectivas notas fiscais de serviços telefônicos (NFST), documento hábil e necessário para comprovação da devolução dos valores indevidos e o direito do estorno de débitos de ICMS.

Dessa forma, não acolho a alegação de que houve a observância dos dispositivos legais para que fosse realizado o estorno de débitos.

Também é importante ressaltar que no relatório intitulado “*relatório suporte de impugnação / contestação – Estorno de ICMS Convênio ICMS 39/01*”, anexado pelo recorrente às fl. 1021 e segs. estão consignados estornos correspondentes a “ajuste por fraude na fatura do cliente”. Por esse motivo, entendo que não caberia estorno de débito de ICMS, pois os serviços de telecomunicação foram de alguma forma prestados, o fato gerador foi efetivamente realizado, não cabendo ao Estado o ônus pela ocorrência de fraude, em nome do princípio “*Pecunia non olet*”.

Neste ponto, 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 semelhante ao trazido à baila:

“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 fattispecie 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:

a falta de segurança para se afirmar que o serviço de telecomunicação foi realmente prestado;

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)”

Portanto, concluo que não houve a total observância do disposto no inciso II do §3º do Convênio ICMS 39/01 e do item 2, da alínea “a” do art. 569 do RICMS/BA com a não emissão da imprescindível NFST, pois somente ela atesta, no âmbito fiscal, a real devolução dos valores cobrados indevidamente aos clientes, embasando o direito ao de estorno de débito de ICMS sobre operações não prestadas.

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 VENCEDOR (Preliminar de decadência)

Com todo respeito que tenho pelo voto prolatado pelo nobre Conselheiro, data venia, ousou discordar do mesmo quanto à matéria dos prazos decadenciais para exigência do ICMS na presente lide, para o período compreendido no exercício de 2002 até a data de 27/12/2002, já que o lançamento fiscal ocorreu em 27/12/2007.

Quando da edição da Súmula Vinculante nº 08 do STF, este fato gerou controvérsias no âmbito deste Conselho de Fazenda, que, e de ofício, provocou a Procuradoria Estadual para que este Órgão Jurídico se pronunciasse acerca da contagem inicial do prazo de decadência relativo ao ICMS.

A Procuradoria Geral do Estado, após exaustiva análise jurídica do quanto esposado na citada Súmula do STF e em relação ao ICMS neste Estado, opina de que os processos onde tal matéria se fizesse presente deveriam ser analisados de acordo com o entendimento anteriormente adotado pela PGE/PROFIS, e, por consequência, por este Colegiado.

Desta maneira, afasto toda questão relativa aos prazos decadências alegada pelo autuado, conforme posição externada pela nobre JJF, e trazida novamente a esta 2ª Instância, e mantenho o posicionamento já reiterado por este Conselho de Fazenda.

Não podemos desconsiderar a interpretação sistemática da norma disposta no art. 150, § 4º, do CTN e sua interação com o que dispõe o seu art. 173, I. A incidência da regra do art. 150 e seu § 4º do CTN pressupõe as situações em que o sujeito passivo lança o valor do imposto ou antecipa o pagamento. No presente caso, a empresa não lançou e nem recolheu o valor do imposto. Sendo assim, não se pode falar em lançamento por homologação, já que o pagamento do tributo exigido não foi antecipado. Foi ele lançado de ofício. Neste caso deverá ser observado o disposto no artigo 173, I do CTN, repetido pela Lei nº 3.956/81 (COTEB-BA) no seu art. 107-A. O nobre relator entendeu ter havido prazo decadencial da exigência do tributo até 27/12/2002. Entretanto e no caso específico, o prazo que tem o fisco começa a contar a partir de 01/01/03 e se encerra em 31/12/08. O Auto de Infração foi lavrado em 27/12/2007.

Por fim, sendo tal matéria já sedimentada na jurisprudência deste CONSEF, permito-me transcrever o voto da Cons. Sandra Urânia Silva Andrade, proferido no Acórdão nº 0130-11/11 da 1ª CJF que, entendo, abrangem todos os aspectos ora postos no presente voto.

Inicialmente, no que toca à preliminar de mérito de ocorrência de decadência quanto aos períodos anteriores a julho de 2004, entendemos, comungando com a JJF, que não se vislumbra a decadência arguida pelo sujeito passivo, diante da regra disposta 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.” Grifos nossos

Do exposto, como o Auto de Infração foi lavrado em 01/07/2009, e se reporta a fatos geradores ocorridos no exercício de 2004, tinha a Fazenda Pública prazo até 01/01/2010 para efetuar o referido lançamento.

Registre-se que, embora o recorrente não tenha feito menção à Súmula Vinculante nº 08 do STF - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008 – registro feito apenas pela PGE/PROFIS em seu opinativo, a mesma declara a inconstitucionalidade de legislação federal que disciplina a decadência e a prescrição do crédito tributário vinculado às contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento de que deverá ser aplicado o prazo quinquenal previsto no CTN e reconhecendo que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Eis o texto da referida Súmula: “São inconstitucionais o

parágrafo único do artigo 5º do Decreto- lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

No entanto, a referida Súmula não se aplica ao ICMS e, em reforço a esta tese, os próprios doutrinadores que estão a se debruçar sobre a matéria cingem sua aplicabilidade à esfera da Administração Pública Federal, a qual compete gerir as contribuições previdenciárias. Ressaltamos, no entanto, e aí comungando com o Parecer proferido pela PGE/PROFIS, que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, mormente diante da posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que, através do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 08 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo a quo do prazo decadencial que comunga com o externado pelo recorrente, além de entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, através do Parecer CFS nº 02/2008, embora deva ser também ressaltado que ambos não vinculam a Administração Estadual baiana ou o Conselho de Fazenda Estadual, mormente diante da disposição expressa da nossa legislação, acima citada.

Diante de tudo ora exposto, rejeito a preliminar de decadência suscitada e no mérito, alinho-me à posição externada pelo nobre Conselheiro Relator do presente processo.

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 **206863.0012/07-5**, lavrado contra **VIVO S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento imposto no valor de **R\$715.044,57**, acrescido da multa de 60%, prevista no inciso II, alienas “a” e “f” do art. 42, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Mônica Maria Roters, Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel, José Antonio Marques Ribeiro e Carlos Henrique Jorge Gantois.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de maio de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Preliminar de decadência)

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA/VOTO VENCEDOR
(Preliminar de decadência)

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS