

A. I. Nº - 298620.0004/13-7  
AUTUADO - GALAXY BRASIL LTDA.  
AUTUANTE - LUIS CLÁUDIO CONCEIÇÃO REGO  
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS  
INTERNET - 06/02/2014

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

**ACÓRDÃO JJF Nº 0014-03/14**

**EMENTA:** ICMS. 1. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. **a)** ESTORNO INDEVIDO DE DÉBITO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. No período fiscalizado não mais vigorava o § 3º da cláusula 3<sup>a</sup> do Convênio ICMS 126/98, em face da adesão do Estado da Bahia ao Convênio ICMS 123/05, através do Convênio ICMS 59/06, da alteração nº 80 ao RICMS/BA, através do Decreto nº 10.072/06, que lhe acrescentou os §§2º, 3º e 4º ao art. 569-A. Restou comprovado que os procedimentos adotados pelo sujeito passivo na efetivação dos estornos de débitos contrariaram a disposição legal verificada na legislação tributária do Estado da Bahia, desde quando se referiram a valores constantes em documentos fiscais, o que tornou caracterizado o lançamento de ofício. **b)** PRESTAÇÃO TRIBUTÁVEL CONSIDERADO COMO NÃO TRIBUTÁVEL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O ICMS incide sobre as 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. Não comprovado o recolhimento do ICMS exigido. 2. IMPOSTO DECLARADO NA DMA. FALTA DE RECOLHIMENTO. Infração não elidida. Refutadas preliminares de decadência e de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão Unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 26/09/2013, lança o crédito tributário de ICMS no valor de R\$140.640,75, em decorrência do cometimento das seguintes infrações:

Infração 01 - Estorno de débito de ICMS em desacordo com a legislação deste imposto, nos meses de janeiro a novembro de 2008. Exigido o valor de R\$81.863,23, acrescido da mula de 60%. (Demonstrativo à fl. 06). Consta que “O Convênio ICMS 59/06 Dispõe sobre a adesão do Estado da Bahia ao Convênio ICMS 123/05, que autoriza as Unidades federadas que menciona a não aplicarem o disposto no §3º da cláusula terceira do Convênio ICMS 126/98, que dispõe sobre concessão de regime especial na área de ICMS para prestações de serviços públicos de telecomunicações. Utilizou crédito de anulação de valor relativo a prestação de serviço de comunicação.”

Infração 02 - Falta de recolhimento do ICMS na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados, nos meses de janeiro a outubro de 2008. Exigido o valor de R\$11.368,17, acrescido da mula de 60%. (Demonstrativo às fls. 07 e 08).

Infração 03 - Falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares do imposto declarado na DMA - Declaração de e Apuração Mensal do ICMS, nos meses de janeiro e fevereiro de 2008. Exigido o valor de R\$47.409,35, acrescido da mula de 50%. (Demonstrativo à fl. 09).

O contribuinte através de advogado legalmente habilitado, com procuraçāo à fl. 58, apresenta, tempestivamente, impugnação, fls. 36 a 56, depois de discorrer acerca do teor das infrações e de sua atuação no mercado de prestador de serviço de comunicação de TV por assinatura, suscita preliminar de decadência por entender, que nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, cabe à Administração, tão-somente, examinar no prazo previsto, a atividade desempenhada pelo contribuinte, consistente na apuração e quantificação da prestação tributária efetivamente devida. Afirma que o que se homologa efetivamente é o procedimento adotado (apuração) pelo contribuinte para averiguar o montante devido e não o pagamento em si realizado.

Observa que no caso em questão, apurou mensalmente o ICMS e recolheu os valores correspondentes, transmitindo os arquivos eletrônicos previstos pela legislação ao fisco baiano, nos quais foram indicados os valores faturados, as receitas passíveis e não passíveis de tributação, a base proporcional sobre a qual o ICMS incidiu e o montante de imposto efetivamente pago ao Estado de Bahia. Assevera que, como resultado, efetivamente recolheu ao fisco o ICMS apurado ao final dos períodos de apuração correspondentes nos termos da legislação em vigor.

Cita que os débitos oriundos das operações efetuadas nos meses de janeiro a setembro de 2008, no momento da lavratura do Auto de Infração, já não mais assiste este direito ao fisco em relação a maior parte do crédito tributário pretendido, uma vez que já havia sido abarcado pela decadência, nos termos do art. 150, §4º do CTN.

Observa que no período mencionado, na data em que o fisco efetuou o lançamento, já havia ocorrido a homologação tácita da norma individual e concreta expedida pelo particular e declarado extinta parte do crédito tributário. Frisa que não cabe agora, depois de ultrapassado o prazo decadencial de cinco anos, admitir que poderia a fiscalização desconstituir o lançamento já realizado, uma vez que se encontram tacitamente homologados os referidos débitos fiscais.

Arremata asseverando que, com base no §4º do art. 150 do CTN, os lançamentos realizados entre janeiro e setembro de 2008 já se operou a decadência, e que por isso deve ser extinto os créditos pretendidos pela fiscalização.

Suscita também o impugnante preliminar de nulidade em relação à infração 01, sob o fundamento de que o enquadramento legal desse item da autuação não reflete a acusação fiscal.

Revela que diante da submissão ao princípio da estrita legalidade imposta à atividade administrativa pressupõe-se a rigorosa observância de todos os elementos indispensáveis para conferir caráter de validade ao ato administrativo de lançamento tributário.

Afirma que nos autos não estão presentes os elementos indispensáveis à validade do lançamento realizado, já que, como se constata na acusação fiscal, a autoridade fiscal deixou de fundamentar devidamente a infração indicada.

Menciona que na Infração 01 são apontados como fundamento legal os artigos 112 e 113 do RICMS-BA/97 que tratam da hipótese de estorno ou anulação de débitos de ICMS.

Assinala que da conjugação dos comandos contidos nos citados dispositivos infere-se que, havendo recolhimento indevido de ICMS, tal valor é passível de ser estornado e recuperado pelo contribuinte.

Observa que, o que de fato existe em seus registros são estornos de ICMS lançados nas contas em forma de créditos, em razão de cancelamentos ou reduções dos serviços contratados que, por diversos motivos, deixaram de ser efetivamente prestados. Frisa que os estornos efetuados estão, na

forma prevista na legislação aplicável, suportados por relatórios internos de cancelamentos e notas fiscais emitidas para registrar tais operações.

Assevera que ao se analisar os artigos indicados como infringidos na Infração 01 e o procedimento que adotou é possível verificar que, ao contrário do que alega a fiscalização, o procedimento de estorno realizado também encontra fundamento na legislação do Estado da Bahia.

Sustenta que os dispositivos que fundamentam a autuação não são suficientes para demonstrar que a infração teria ocorrido, a qual seria capaz de gerar a imposição pretendida. Destaca que a despeito de sinalizar a possibilidade de se efetuar o estorno dos débitos recolhidos indevidamente, a fundamentação da autuação com base nos dispositivos transcritos prejudica a defesa, em manifesta violação ao princípio da ampla defesa.

Afirma que a inadequada fundamentação da Infração 01 cerceia seu direito de defesa, em manifesta violação ao art. 5º, incisos LIV e LV da CF/88.

Observa que, nesse exato sentido, a alínea “a”, do inciso IV, do art. 18 do RPAF-BA/99 prevê expressamente que é nulo o lançamento no qual não é possível determinar a Infração que se pretende imputar.

Por fim, aduz restar demonstrado o vício constante do lançamento relativo à Infração 01, decorrente da incorreção da fundamentação legal utilizada para exigir o débito pretendido, impondo-se o imediato cancelamento deste item do Auto de Infração, em razão da sua manifesta nulidade.

Ao cuidar do mérito da Infração 01 destaca Inicialmente que considerando a sua numerosa base de assinantes, no exercício regular de suas atividades é fato comum ocorrer o cancelamento ou a suspensão de serviços, inclusive serviços que já foram cobrados, mas ainda não foram prestados.

Informa que antes do advento do Convênio ICMS 115/03, a grande maioria das empresas prestadoras de serviço de telecomunicações, possuía Regime Especial com seus respectivos Estados para escrituração e emissão de documentos fiscais e apurava as receitas provenientes da sua prestação de serviços de telecomunicações, emitindo, ao final de períodos mensais, notas fiscais por unidade da federação na totalidade do faturamento mensal.

Esclarece que, em virtude das disposições legais acerca da prestação de serviços de comunicação, como regra, está obrigado pela legislação do ICMS a emitir as faturas relativas aos seus serviços antes de decorrido o período ao qual tal cobrança está vinculada, ou seja, em que o serviço ainda não foi efetivamente prestado. Afirma que para conseguir que as suas faturas cheguem aos assinantes em tempo hábil para pagamento, executa dois processos em seu sistema gerencial, compreendidos como transação, que apura todas as receitas faturáveis relativas às suas atividades no período, gerando um extrato para a futura emissão das suas cobranças, e faturamento que, baseada nas informações geradas no processo de transação, emite as faturas de cobrança, remetendo-as aos assinantes.

Frisa que após a vigência do Convênio ICMS nº 115/03, passou a emitir notas fiscais diretamente a cada cliente/assinante, tributando suas operações no momento do processo de faturamento dos serviços a serem prestados.

Relata que em face da antecipação da apuração destes valores, era comum que no período entre os referidos processos ocorressem eventos posteriores alterando os valores dos serviços contratados, isto porque, nos casos de solicitação de cancelamento de serviços, ocorre a efetiva interrupção da prestação dos serviços a partir da data em que tal cancelamento foi solicitado, ainda que durante o período de referência já faturado. Afirma que havendo uma redução no valor do serviço prestado a base de cálculo dos impostos a eles relativa deve ser ajustada para corresponder à realidade da efetiva prestação e que nos termos previstos na legislação, efetuou os ajustes em suas receitas para

que estas correspondessem à efetiva prestação dos serviços prestados no período, corrigindo eventuais distorções.

Assegura que não havendo a concreta prestação dos serviços não há que se falar na ocorrência do fato gerador do ICMS, motivo pelo qual teve que tomar as medidas necessárias para adaptar os valores cobrados dos assinantes que, em última análise, irão compor a base de cálculo do ICMS.

Esclarece que diante da peculiaridade sua atividade, não permitindo identificar fisicamente o que está sendo devolvido/cancelado, obriga a se socorrer das disposições gerais sobre serviços de telecomunicações previstas no Convênio ICMS nº 126/98, cuja cláusula terceira, §3º, inciso I, dispõe que nos casos de estorno de débito de imposto devido a cada unidade federada deve o contribuinte, de forma consolidada, emitir relatório interno, que permanecerá à disposição da fiscalização durante o mesmo prazo exigido para os documentos fiscais, contendo as informações relativas à nota fiscal objeto do estorno, além dos motivos que o justificam. Acrescenta revelando que obedece as regras contidas no aludido Convênio ICMS 126/98, por ser detentor do Regime Especial concedido pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, fls. 87 a 91, elaborando relatório interno para documentar os registros dos estornos dos débitos.

Ressalta que com o advento da Lei Complementar nº 102/2000 que alterou o teor do art. 11, inciso III, alínea “c”, § 6º da Lei complementar nº 87/96, que passou a tributar em proporções iguais (50%) pelos Estados de domicílio do prestador do serviço e de localização do seu tomador, quando estiverem presentes em Estados distintos, como é o caso em questão. Informa que, nestes termos o tributo devido foi recolhido em partes iguais nos Estados de São Paulo e Bahia, depois da apuração dos valores relativos entre os meses de janeiro e novembro de 2008.

Assevera que estando localizada no Estado de São Paulo, deve atender às regras e diretrizes traçadas por este Estado para fins de apuração e recolhimento do imposto, as quais têm como base o Convênio ICMS 126/98 e foram devidamente observadas. Observa que eventual legislação baiana impedindo a aplicação das disposições do aludido Convênio para fins de realização do estorno de débitos indevidamente lançados em sua escrita fiscal deve ser aplicada exclusivamente aos contribuintes lá estabelecidos, não sendo oponível às prestações de serviços tributáveis pelo ICMS oriundas de contribuintes estabelecidos em outros Estados.

Observa que a anulação dos serviços decorre diretamente da constatação de que, de fato, não houve sua efetiva prestação e, por conseguinte, não foi caracterizada a ocorrência do fato gerador do ICMS, e de que agiu e age em completa consonância com o procedimento que lhe foi outorgado pelo Estado de São Paulo por meio de Regime Especial, é evidente que parcela alguma do ICMS pode ser exigida sobre estes valores, tampouco quaisquer penalidades poderão lhe ser impostas.

Afirma que o Convênio ICMS nº 115/03, que tem por objetivo uniformizar o cumprimento das obrigações acessórias pelos prestadores de serviço de comunicação sujeitos a emissão de documentos fiscais em via única por meio de sistema eletrônico de processamento de dados, do qual o Estado da Bahia também é signatário e que se aplica as suas atividades, sempre deve ser interpretado tendo por base as regras de emissão e escrituração fiscal do Estado de localização do contribuinte, devendo apenas manter e entregar arquivos eletrônicos aos fiscos das demais Unidades Federativas nas quais estejam localizados os tomadores dos seus serviços, sem, contudo, estar obrigada a observar estritamente as disposições relativas a obrigações acessórias eventualmente expedidas por estes Estados.

Diz ser norma cogente no Direito Tributário a possibilidade de estorno de valores debitados indevidamente (tais quais os relativos aos serviços cancelados ou não prestados), pois se assim não for, os contribuintes serão compelidos ao recolhimento de tributos, sobretudo de ICMS, sobre valores que não compreendem as suas respectivas bases de cálculo. Acrescenta frisando que a possibilidade

de anulação de valor relativo à prestação de serviço de comunicação nos casos de valor faturado indevidamente é prevista através do código “2.205”, constante dos Códigos Fiscais das Operações e Prestações - CFOP, estatuído pelo Ajuste SINIEF de 15/12/1970.

Por fim, sustenta que, diante da correção do procedimento adotado, nos termos da legislação vigente, registrou todas as suas operações nos relatórios e livros próprios, verifica-se ilegitimidade da pretensão da fiscalização em exigir o ICMS sobre os valores relativos aos estornos dos serviços.

Quanto à infração 02 relativa às exigências pela falta de recolhimento do ICMS na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados decorrentes da não inclusão na base de cálculo do ICMS de valores cobrados dos assinantes a título de assistência técnica, o impugnante refuta acusação fiscal nos termos a seguir resumidos.

Depois de tecer comentários acerca dos dispositivos constitucionais estampados nos artigos 155 e 146 da CF/88, reproduz o inciso II do art. 2º e o inciso VII do art. 12 da Lei Complementar nº 87/96 para assinalar que, para fins de determinação da incidência do ICMS na prestação de serviços de comunicação, é fundamental que a materialidade do serviço que se pretende tributar seja efetivamente de comunicação, do qual a telecomunicação é espécie, sob pena de se extrapolar a competência atribuída aos Estados e ao Distrito Federal pelo legislador constituinte.

Aduz ser evidente que as receitas apontadas pela fiscalização não se tratam de receitas oriundas da prestação de serviço de telecomunicação propriamente dito, não podendo compor a base de cálculo do ICMS, por se tratarem de atividades específicas distintas, sujeitas à incidência exclusiva do ISS, do que cita o art. 1º, §2º, da LC 116/03, além do subitem 14.02 da Lista Anexa a referida Lei, na qual prevê a incidência do ISS sobre os serviços de assistência técnica.

Para corroborar sua tese trás a colação trechos de ensinamentos dos juristas, Paulo de Barros Carvalho e Roque Antonio Carraza, com o fito de evidenciar a definição do alcance da regra-matriz de incidência do ICMS e a vinculação da cobrança do ICMS à existência de uma prestação onerosa do serviço de comunicação exercida pelo prestador.

Cita os artigos 60 e 61 da Lei nº 9.472/97, Lei Geral de Telecomunicações - LGT e a Resolução nº 73/98 para assinalar o fato gerador do ICMS, na hipótese dos autos, só abrange a prestação de serviços cujo objeto seja telecomunicação, tal como definido no parágrafo primeiro, do art. 60 da LGT. Afirma que o débito autuado decorre da tentativa da fiscalização de incluir na base de cálculo do imposto valores decorrentes de serviços preparatórios e auxiliares que não se enquadram no conceito de comunicação.

Depois de transcrever a Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98, afirma que não poderia o referido Convênio ampliar a base de cálculo do ICMS incidente sobre os serviços de comunicação, representando patente violação aos princípios da tipicidade fechada e da estrita legalidade que norteiam o direito tributário. Cita decisões do STJ e do TIT para asseverar que não restam dúvidas de que as atividades previstas no Convênio ICMS 69/98 não se enquadram no conceito de serviço de comunicação, uma vez que representam atividades preparatórias/acessórias e, portanto, alheias à prestação do serviço comunicação.

Esclarece que às exigências oriundas das receitas de prestação de serviços de assistência técnica, se referem a valores cobrados dos usuários pela prestação de serviços que também não se confundem com os serviços de telecomunicação a eles prestados. Acrescenta que os serviços de assistência técnica foram ofertados de forma autônoma, representando atividades auxiliares ao serviço de televisão por assinatura por ela executado e as receitas a eles inerentes eram também cobradas, registradas e precificadas de forma autônoma, pois, distintos da prestação dos serviços de televisão por assinatura, conclui-se que não há que se falar em incidência do ICMS sobre tais valores, tendo

em vista que tal atividade também não está compreendida dentro do campo de incidência do imposto.

Sustenta ser evidente a distinção entre os serviços autuados dos serviços de telecomunicação, e que por isso, próprio ordenamento tributário vigente dispensa tratamento diferenciado para tais atividades, inclusive em legislações diferentes de competências distintas. Destaca que, exercendo a competência que lhe foi outorgada pela Constituição Federal, a Lei Complementar nº 116/03 define os serviços que estão sujeitos exclusivamente à incidência do ISS (item 14.02 da lista anexa à referida lei), de modo que, a toda evidência, não há como se pretender tributá-lo pelo ICMS.

Conclui arrematando que, acorde as razões expendidas, mostra-se descabida a exigência da fiscalização relativamente à incidência do ICMS sobre as receitas consideradas na constituição do lançamento impugnado (tarifas e serviços de assistência técnica), o qual deverá ser cancelado por este Órgão Julgador.

No que diz respeito à infração 03 requer a extinção do débito aduzindo que realizara o recolhimento das exigências apontadas na acusação fiscal e apresenta às fls. 84 e 85, cópia de documentos extraídos de seu sistema de controle interno para comprovar sua alegação. Observa que, a despeito deste fato, tendo em vista que os valores exigidos pela fiscalização referem-se a obrigações pertinentes a períodos anteriores a cinco anos, informando que até o momento não localizou as vias físicas das guias que suportaram os recolhimentos efetuados.

O autuante presta informação fiscal, fls. 96 a 99, e em relação à infração 01 esclarece que a alegação do impugnante não se aplica ao caso, tendo em vista que o §3º da Cláusula 3ª do Convênio ICMS 126/98, permitia que o contribuinte se creditasse da anulação de valor relativo à prestação de serviço de comunicação, para posterior verificação. Entretanto, frisa que o Estado da Bahia através do Convênio ICMS 59/06, aderiu ao Convênio ICMS 123/05, que autorizou a não aplicar o dispositivo convenial. Sustenta que a partir de agosto de 2006 o contribuinte tem que ingressar com pedido de restituição conforme art. 112, §4º do RICMS-BA/99, juntamente com toda a documentação comprobatória, momento em que será verificada a validade dos supostos créditos.

Assevera que, como houve um descumprimento da legislação, não cabe no momento verificar a materialidade dos referidos créditos fiscais. Arremata mencionando que para validar os supostos créditos é necessário verificar a documentação em sua totalidade, sem este procedimento não é mais permitida a utilização de crédito, através do estorno de débito.

No que diz respeito à infração 02, ressalta que a lista de serviços sujeitos ao ISS anexa à Lei Complementar 116/2003 que dispõe sobre o imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS no seu item 14 faz referências a “serviços relativos a bens de terceiros”, a assistência técnica está incluída no subitem 14-02. Portanto a incidência do ISS ocorre quando a assistência técnica é realizada em bens de terceiros.

Ressalta que o impugnante cobrou dos clientes serviços de assistência técnica realizados em seus próprios equipamentos, porque os equipamentos pertencem a ela própria, e não ao cliente. Pondera que, dessa forma, resta claro não se tratar de um caso de incidência do ISS. Prossegue mencionando que, por outro lado o “Regulamento de Proteção e Defesa dos Direitos dos Assinantes dos Serviços de Televisão por Assinatura” no seu art. 3º, inciso I estabelece que: São direitos dos assinantes o acesso aos serviços de televisão por assinatura, com padrões de qualidade e regularidade adequados a sua natureza em sua Área de Prestação de Serviços, conforme condições ofertadas e contratadas.

Frisa que, nestes termos, é dever do contribuinte manter o correto funcionamento de todos os equipamentos necessários a prestação do serviço sem custos adicionais para o tomador do serviço,

ainda mais que por força do contrato de adesão o cliente não pode providenciar assistência técnica que não seja a fornecida pela própria prestadora.

Explica que pelas razões apresentadas no Auto de Infração a prestação de serviço só se dá por concluída na saída do sinal do aparelho decodificador para o televisor do cliente, sendo assim os custos de manutenção dos equipamentos e tarifas são de responsabilidade do autuado e não do cliente. Diz que o impugnante cobra mensalmente dos clientes, para que tenham direito a assistência técnica nos equipamentos de sua propriedade, caso precisem algum dia para que possam continuar recebendo a programação pela qual já pagam.

Observa que estes valores cobrados são lançados separados da base de cálculo do ICMS sem nenhuma incidência de imposto. Assegura que tais valores cobrados indevidamente como assistência técnica oneram o custo dos serviços de televisão por assinatura, pagos pelos clientes, portanto devem constituir parte do pagamento destes serviços. Por fim, sustenta que é direito da Fazenda Pública cobrar o imposto correspondente a estes valores.

Quanto à infração 03, informa que no sistema de arrecadação da SEFAZ não consta os pagamentos e ainda não lhe foram apresentados os comprovantes dos pagamentos para análise.

Ao cuidar da decadência, transcreve o art. 965 do RICMS-BA/97, para sustentar que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de cinco anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.,

Conclui opinando pela procedência do Auto de Infração.

## VOTO

O Auto de Infração em epígrafe é imputado ao autuado o cometimento de três infrações: estorno de débito de ICMS em desacordo com a legislação - infração 01; falta de recolhimento do ICMS na prestação de serviços de comunicação por escrituração de valores tributáveis como não tributável - infração 02; e falta de recolhimento do ICMS declarado da DMA - infração 03.

Inicialmente, devo apreciar a arguição defensiva de que o direito de a Fazenda Pública de constituir o crédito tributário já houvera decaído.

O autuado sustentou que, com relação aos débitos oriundos de operações efetuadas nos meses de janeiro a setembro de 2008, no momento em que a fiscalização constituiu o crédito tributário, mediante a lavratura do Auto de Infração ora impugnado, já não mais lhe assistia este direito em relação a maior parte do crédito tributário pretendido, uma vez que já havia sido abarcado pela decadência, nos termos do art. 150, §4º do CTN.

Consoante disposição do art. 173, I, do CTN, que são as mesmas previstas no art. 107-A, I, do Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB (Lei 3.956/81) e no art. 965, inciso I, do RICMS-BA/97, prevêem que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Já o §5º do artigo 107-B do mesmo COTEB acima referido, estabelece que se considere 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.

Logo, o lapso temporal para constituição do crédito tributário ou homologação do lançamento tem a sua contagem iniciada a partir do primeiro dia do exercício seguinte, conforme os artigos 173, I, do CTN e 107-B do COTEB acima citados, não podendo prosperar a arguição defensiva, haja vista que, no

presente caso, o período autuado alcança janeiro a novembro de 2008, valendo dizer que a contagem iniciou-se em 01/01/2009, com termo final em 31/12/2013.

Assim, como o auto de infração foi lavrado em 26 de setembro de 2013, e registrado no SIPRO (Sistema de Registro de Processos da SEFAZ), no dia 30 de setembro de 2013, conforme pode ser constatado no documento colacionado à fl. 32, considero que o lançamento tributário efetivamente se concretizou, configurando-se inequivocamente o direito subjetivo de a Fazenda Pública cobrar o tributo, com o nascimento para o contribuinte da obrigação de pagá-lo. Não há, portanto, no caso em análise, que se falar em homologação tácita do lançamento e, por consequência, em decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, conforme arguido pelo impugnante.

Nestes termos, não deve prosperar a arguição de extinção do crédito tributário por ocorrência de decadência ou homologação tácita do lançamento.

No que diz respeito à preliminar de nulidade suscitada por falta de fundamentação legal na acusação fiscal estampada na infração 01, sob a alegação de que pelo teor os artigos 112 e 113 do RICMS-BA/97 que lastreiam a infração infere-se que havendo recolhimento indevido de ICMS é possível de ser estornado e recuperado pelo contribuinte, constato que não deve prosperar a pretensão do autuado tendo em vista que além do enquadramento legal indicado na infração figura devidamente explicitado que o Convênio ICMS 59/06 dispõe sobre a adesão do Estado da Bahia ao Convênio ICMS 123/05, que autoriza as Unidades federadas que menciona a não aplicarem o disposto no §3º da cláusula terceira do Convênio ICMS 126/98, que dispõe sobre concessão de regime especial na área de ICMS para prestações de serviços públicos de telecomunicações. Logo, não há que se falar em falta de enquadramento legal, tendo em vista que os termos do Convênio ICMS 59/06, foram devidamente e expressamente recepcionados pela legislação tributária baiana através da Alteração nº 80 (Decreto nº 10072, de 15/08/06, DOE de 16/08/06), efeitos a partir de 16/08/06, que instituiu o art. 569-A do RICMS-BA/97, *in verbis*:

*Art. 569-A. As empresas prestadoras de serviços de telecomunicação, indicadas em ato da COTEPE, adotarão regime especial de tributação do ICMS incidente sobre as prestações de serviços de telecomunicações, observados os termos a seguir e os demais procedimentos previstos no referido convênio:*

[...]

*§4º Não se aplica as regras referentes a estorno de débito constantes no §3º da cláusula terceira do Conv. ICMS 126/98.*

Assim, resta claramente evidenciado a integral correção do enquadramento legal atribuído a esse item da autuação, inexistindo qualquer cerceamento de defesa como alegado pelo autuado, ante a clareza e o alcance da acusação fiscal que contempla todos os elementos imprescindíveis na determinação com segurança da infração e do infrator. Portanto, inexistindo nos autos qualquer que o inquie de nulidade, considero ultrapassada a preliminar suscitada e passo a tratar do mérito da autuação.

Em relação à infração 01 que acusa o contribuinte de ter efetuado estorno de ICMS em desacordo com a legislação de regência, em sede defesa o sujeito passivo sustentou que efetua ajustes em suas receitas, nos termos previstos na legislação, para que estas correspondam à efetiva prestação dos serviços prestados no período, corrigindo eventuais distorções.

Asseverou que nos casos em que não se concretiza prestação dos serviços não há que se falar na ocorrência do fato gerador do ICMS, motivo pelo qual adota tomar medidas necessárias para adaptar os valores cobrados dos assinantes que, em última análise, irão compor a base de cálculo do ICMS. Ressaltou que pelo fato de sua atividade ser peculiar, não permitindo identificar fisicamente o que está sendo devolvido/cancelado, o obriga a se socorrer das disposições gerais sobre serviços de telecomunicações previstas na cláusula terceira, §3º, inciso I do Convênio ICMS nº 126/98, ou seja, nos casos de estorno de débito de imposto devido a cada unidade federada deve o contribuinte, de

forma consolidada, emitir relatório interno, que permanecerá à disposição da fiscalização durante o mesmo prazo exigido para os documentos fiscais, contendo as informações relativas à nota fiscal, objeto do estorno, além dos motivos que o justificam.

Convém salientar que o cerne da questão a ser dirimida não tangencia, em qualquer de suas dimensões, a legitimidade dos estornos de débito efetuados pelo autuado e arrolados no levantamento fiscal, fl. 06, eis que a acusação fiscal alcança exclusivamente a desobediência expressa à legislação de regência. Como já abordado por ocasião do enfrentamento da preliminar de nulidade suscitada, a partir de 16/08/06 não mais vigorava a previsão estatuída pela cláusula terceira, §3º, inciso I do Convênio ICMS nº 126/98, uma vez que o Estado da Bahia, consoante o Convênio ICMS 59/06, aderiu ao Convênio ICMS 123/05, que autoriza as Unidades federadas que menciona a não aplicarem o §3º, inciso I do Convênio ICMS nº 126/98.

Nestes termos, no período em que ocorreu o fato gerador, objeto da autuação, descabia ao impugnante realizar por iniciativa própria o estorno dos débitos, ora em lide, por não mais ser admissível, somente podendo ser realizado mediante pedido de restituição, na forma prevista no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF-BA/99, como se depreende nitidamente da intelecção do teor §4º do art. 112 do RICMS-BA/97, *in verbis*:

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

[...]

*§4º O débito fiscal lançado a mais ou indevidamente, quando não for admissível o estorno ou anulação nos termos deste artigo, poderá ser objeto de pedido de restituição, na forma prevista no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal.”*

Resta assim evidenciado que o sujeito passivo descumpriu de forma inequívoca a legislação de regência vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e efetuou os estornos de crédito sem atentar para a vedação prevista no §4º do art. 569-A do RICMS-BA/97. Mantido esse item da autuação.

No que diz respeito à infração 02, que trata da falta de recolhimento do ICMS na prestação de serviço de comunicação por escrituração de valores tributados como não tributados, conforme demonstrativos às fls. 07 e 08, o autuado afirmou que, para fins de determinação da incidência do ICMS na prestação de serviços de comunicação, é fundamental que a materialidade do serviço que se pretende tributar seja efetivamente de comunicação, do qual a telecomunicação é espécie, sob pena de se extrapolar a competência atribuída aos Estados e ao Distrito Federal pelo legislador constituinte. Aduziu que o fato gerador do ICMS, na hipótese dos autos, só abrange a prestação de serviços cujo objeto seja telecomunicação, tal como definido no parágrafo primeiro, do art. 60 da Lei Geral de Telecomunicações - LGT. Sustentou também que o Convênio ICMS 69/98 é ilegal, por entender que as atividades nele previstas não se enquadram no conceito de serviço de comunicação, uma vez que representam atividades preparatórias/acessórias e, portanto, alheias à prestação do serviço comunicação e baseando-se no posicionamento do STJ, pelo TIT e pela doutrina especializada. Justificou também que, com relação às tarifas administrativas e de assistência técnica cobradas dos assinantes, compõem a remuneração de custos preparatórios para a prestação dos seus serviços e, para que o assinante possa utilizar o serviço e ter acesso ao conteúdo contratado, realiza diversas atividades preparatórias que não se confundem com a efetiva prestação do serviço de comunicação ofertado, consoante outorga da Constituição Federal, a Lei Complementar nº 116/03 que define os serviços que estão sujeitos exclusivamente à incidência do ISS (item 14.02 da lista anexa à referida lei), de modo que, a toda evidência, não há como se pretender tributá-lo pelo ICMS.

Como se depreende das razões de defesa apresentadas pelo autuado, o seu entendimento não coaduna com a Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/98, *in verbis*:

*“Cláusula primeira. Os signatários firmam entendimento no sentido de que se incluem na base de cálculo do ICMS incidente sobre prestações de serviços de comunicação os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem assim aqueles relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.”*

Logo, ao contrário do entendimento externado na defesa, qualquer que seja a denominação que lhes sejam atribuída, os valores incondicionais cobrados aos assinantes a título de assistência técnica disponíveis, por força do contrato de adesão estão compreendidos no campo de incidência do ICMS, uma vez que os custos de manutenção dos equipamentos devem ser inclusos no preço total do serviço de comunicação, constituindo da base de cálculo do imposto. Ademais, consoante previsão da Lei Complementar 116/2003, não se configura incidência do ISS, por se tratar de assistência técnica realizada em seus próprios equipamentos.

Ademais, esse tema é recorrente e a acusação fiscal sob análise tem sido julgada procedente, conforme jurisprudência consolidada do CONSEF, a exemplo dos Acórdãos JJF Nº 0280-05/11 e JJF Nº 0015-01/12, exarados, respectivamente, pelas 5<sup>a</sup> e 1<sup>a</sup> Juntas de Julgamento Fiscal, que tratam da mesma matéria, cujas decisões foram mantidas pela segunda instância, consoante Acórdãos CJF Nº 082-12/13 e CJF Nº 0096-12/13, da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal.

Logo, a infração 02 subsiste integralmente.

Quanto à infração 03 que trata da falta de recolhimento do ICMS nos valores de R\$24.216,49, em janeiro de 2008 e R\$23.192,86, em fevereiro de 2008, consoante explicitação discriminada no demonstrativo colacionado à fl. 09, cuja cópia foi entregue ao autuado, fls. 33 e 34, em sede defesa, o sujeito passivo alegou que, muito embora a fiscalização tenha alegado que parte do ICMS declarado não teria sido encontrado os pagamentos correspondentes, revendo seus arquivos do período, localizou em seus sistemas o registro do pagamento do imposto exigido e carreou aos autos cópias de seu controle interno, fls. 84 e 85. Em suma, essas se constituem as razões de defesa atinentes à infração 03.

Depois de examinar os elementos que compõem a apuração e os fundamentos desse item da autuação constato que não assiste razão ao impugnante, tendo em vista que, efetivamente, como se verifica na “Relação de DAEs - Ano 2008”, fl. 12, não consta do sistema de arrecadação da SEFAZ o recolhimento dos valores exigidos na infração 03, consoante demonstrativo à fl. 09.

Quanto às cópias dos registros de pagamento apresentados pelo autuado, documentos extraídos de seu sistema de controle interno, saliento que, por si só, essas cópias não têm o condão de comprovar, de forma inequívoca, os recolhimentos objeto da acusação fiscal, eis que não se constituem de recibo de depósito ou recolhimento, efetuado pelo impugnante junto a rede bancária de arrecadação da SEFAZ e por ela autenticada. Sendo assim, restou tolhida qualquer iniciativa, inclusive mediante diligência, para que, de forma cabal, pudesse ser confrontada a alegação da defesa com os dados constantes do sistema de arrecadação.

Desse modo, não tendo sido carreada aos autos a prova do efetivo recolhimento pelo sujeito passivo dos valores exigidos, resta caracterizada a infração 03.

Ante o exposto voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 298620.0004/13-7, lavrado contra a **GALAXY BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$140.640,75**, acrescido da multa de 60%, sobre R\$93.232,40, e da multa de 50% sobre R\$47.409,35

*ESTADO DA BAHIA  
SECRETARIA DA FAZENDA  
CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL ( CONSEF)*

previstas, respectivamente, no art. 42, inciso II, alínea “f”, alínea “a” e inciso I, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de janeiro de 2014.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA