

**PROCESSO** - A. I. Nº 279692.0001/15-7  
**RECORRENTE** - TNL PCS S/A. (OI)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0220-03/15  
**ORIGEM** - IFEP SERVIÇOS  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 17/05/2016

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0087-12/16

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. ESTORNOS DE DÉBITOS EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA ESTADUAL. IMPOSTO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. A legislação estabelece que o débito fiscal somente pode ser estornado ou anulado quando não se referir ao valor constante em documento fiscal. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou o Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 02/06/15 para exigir ICMS, no valor de R\$107.298,00, acrescido da multa de 60%, em decorrência da realização de estorno de débito em desacordo com a legislação deste imposto, nos meses de janeiro a março de 2013.

Consta, ainda, que “O contribuinte efetuou estorno de débito de ICMS de forma irregular contrariando a legislação tributária do Estado da Bahia, tendo em vista que o RICMS/BA estabelece em seu artigo 112 que o débito fiscal só poderá ser estornado ou anulado quando não se referir a valor constante em documento fiscal e o mesmo artigo em seu §4º orienta ao contribuinte que, quando o débito fiscal for lançado a mais ou indevidamente, em documento fiscal poderá ser objeto de pedido de restituição, na forma prevista no RPAF em seu Art. 73 e o contribuinte, por erro de seu sistema de faturamento, destacou o ICMS em documento fiscal, ao prestar serviços de telecomunicações aos seus clientes, apesar desses serviços estarem amparados por uma liminar judicial, que previa a não taxação dos mesmos. Tudo apurado conforme livro registro de apuração do ICMS e anexo 01, cuja cópia foi entregue ao contribuinte.”

A Junta de Julgamento Fiscal decidiu a lide da seguinte forma:

*Inicialmente cabe analisar a preliminar de nulidade suscitada pelo autuado sob o argumento de que o Auto de Infração está fundamentado em dispositivo do RICMS-BA/97 (Dec. 6.284/97), já revogado pelo RICMS-BA/12 (Dec. 13.780/12). Ao compulsar os autos verifico que, explicitamente o enquadramento legal que alicerça a autuação afigura-se devidamente caracterizado no campo próprio do Auto de Infração, onde constam expressamente sem qualquer obscuridade: “Enquadramento: Artigos 24, 25 e 26 da Lei 7.014/96 c/c artigos 307 e 308 do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012”, os quais identificam claramente a infração cometida. Entendo que a citação do art. 112 do RICMS-BA/97 na informação suplementar da infração objeto da autuação não ocasionou qualquer repercussão na compreensão da irregularidade cometida e, portanto, não repercutiu no exercício da ampla defesa do autuado. Verifico que o impugnante, ao suscitar a nulidade do lançamento, não indica, de forma objetiva, qual o aspecto, e em que termos, o aludido dispositivo regulamentar gerou dificuldade para a plena apreensão da acusação fiscal. Ademais, resta patente nos autos que o sujeito passivo compreendeu plenamente o teor da acusação fiscal, tanto é que se manifesta articulando suas razões de defesa consentânea com os fatos apurados pela fiscalização. Nestes termos, o argumento apresentado não pode ser acolhido, vez que não implicou qualquer prejuízo para a defesa, a qual, foi plenamente exercida.*

*Logo, considero ultrapassada a questão de ordem preliminar, haja vista que, diante do expendido, não se materializou nos autos qualquer dos motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do*

*RPAF-BA/99, que pudesse inquinar de nulidade o presente Auto de Infração.*

*No mérito, o presente Auto de Infração, o autuado foi acusado de ter efetuado estorno de débito de ICMS em desacordo com a legislação. Na descrição dos fatos, os autuantes consignaram que o autuado, por um erro, destacou ICMS em seus documentos fiscais ao prestar serviços de telecomunicações aos seus clientes, quando existia medida liminar determinando a não tributação desses serviços.*

*Inicialmente ressalto que, conforme consta no Auto de Infração e na informação fiscal, a ação fiscal está fundamentada no pressuposto de que, por força de Medida Liminar, as prestações de serviços de telecomunicações referentes aos débitos citados na autuação não são tributadas pelo ICMS.*

*Dessa forma, dos presentes autos não emerge qualquer controvérsia sobre a não tributação das prestações em comento. Portanto, não devem prosperar os argumentos defensivos atinentes à tributação das “receitas de facilidades e assinaturas”, e dos serviços meramente preparatórios, etc. É indubitoso que os autuantes, expressamente reconheceram, no Auto de Infração, que esses serviços, enquanto vigente a Medida Liminar, não são tributados pelo ICMS. Logo, inexistente nos autos, portanto, qualquer desrespeito à Decisão judicial, como tentou fazer crer o autuado ao articular suas razões de defesa.*

*O cerne da questão está em saber se o autuado poderia ter estornado os débitos referentes a esses serviços não tributáveis pelo ICMS e que, por um erro do fiscalizado, tiveram o ICMS correspondente destacado nos documentos fiscais.*

*O RICMS-BA/12, assim disciplina a matéria, in verbis:*

*“Art. 307. O débito fiscal somente poderá ser estornado ou anulado quando não se referir a valor constante em documento fiscal.*

*Art. 308. A escrituração fiscal do estorno ou anulação de débito será feita mediante emissão de documento fiscal, cuja natureza da operação será “Estorno de Débito”, consignando-se o respectivo valor no Registro de Apuração do ICMS, no último dia do mês, no quadro “Crédito do Imposto - Estornos de Débitos”.*

*Considerando que no caso em tela o imposto foi destacado no documento fiscal, o autuado não tinha amparo legal para efetuar o estorno do débito em tela, eis que no dispositivo normativo de regência não estatui qualquer exceção ao regramento. Ao decidir agir contra expressa disposição regulamentar, o impugnante, ao seu alvedrio, cria regras próprias de tributação material e processual assumindo, portanto, as consequências desse seu procedimento.*

*É bom que se frise que, ao adotar o citado procedimento, o sujeito passivo se apropriou dos valores correspondentes em duplicidade: a) recebeu de seus clientes as parcelas que foram lançadas nas notas fiscais de serviços de telecomunicações por ocasião do pagamento das contas pelos consumidores finais; e b) efetuou o estorno na escrita fiscal, subtraindo da Fazenda Pública os mesmos valores que foram repassados pelos clientes/consumidores.*

*Ressalto que este Conselho em suas decisões de 2ª Instância sobre esta matéria tem trilhado pelo entendimento assente de que a estabelece expressamente a legislação, ou seja, o débito fiscal só possa ser estornado ou anulado quando não se referir ao valor constante em documento fiscal. A exemplo do Acórdão CJP Nº 0160-01/12, de 27/07/2012, lavrado contra o ora impugnante, nas mesmas circunstâncias fáticas a 1ª CJP, a nível recursal, por unanimidade, pela procedência do Auto de Infração nº 281081.0003/12-0, mantendo a Decisão de piso.*

*Por tudo quanto expandido, concluo que restou caracterizada a infração imputada ao autuado.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

**Inconformado com o julgado de primeira instância, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, preliminarmente, suscitando a nulidade do Auto de Infração “por fundar-se, simultaneamente, em disposições – com conteúdo distinto – previstas no RICMS/97 e no RICMS/12”, tendo o primeiro regulamento sido revogado antes da ação fiscal”.**

**Aduz que, como expressamente reconhecido pela Junta de Julgamento, a norma constante do § 4 do artigo 112 do RICMS/97 – ou seja, a sujeição do Contribuinte ao pedido de restituição – não mais subsiste na atual regulamentação do Estado da Bahia e, “nos termos do artigo 144 do Código Tributário Nacional, o “lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente”, “de forma que a presente autuação, por tratar de débitos relativos ao período de janeiro a março de 2013, deveria estar fundamentada de acordo com o novo RICMS/BA, aprovado pelo Dec. nº 13.780/12, em vigor desde 01.04.2012”.**

**Ressalta que, apesar de no “Enquadramento legal” do Auto de Infração constar os art. 307 e 308**

do RICMS/12, seu conteúdo, todavia, não guarda a mínima correspondência com a descrição da autuação imputada à Recorrente, e indaga se a *“autuação decorre da inobservância do § 4º do art. 112 do RICMS/97 ou, lado outro, do art. 308 do RICMS/12?”*

Conclui que tal incerteza *“demonstra a dificuldade à plena apreensão da acusação fiscal a que se refere a Decisão recorrida, afinal, imputa-se duas infrações distintas à Autuada, a evidenciar a imprecisão do Auto de Infração”* e, além disso, *“na parte em que a autuação fundamenta-se no art. 112 do Dec. nº 6.284/97, em se tratando de norma revogada à época dos fatos, não há como se autuar o Contribuinte por descumprimento de norma inexistente, o que não poderá ser convalidado por este Conselho”*.

No mérito, argumenta que o procedimento por ele adotado *“foi o único disponível para que, afastando-se o solve et repete, fosse observada a Decisão do TJBA proferida nos autos do mandado de segurança nº 0000729-02.2009.8.05.0000”*.

Frisa que a intributabilidade dos serviços autuados (facilidades e assinatura telefônicas) é ponto incontroverso e o Fisco baiano está a descumprir a determinação do TJBA ao exigir o ICMS decorrente das atividades listadas no rol do Convênio ICMS 69/98.

Acrescenta que o destaque nas notas fiscais não tem o condão de transpor os comandos da Decisão judicial, porque não passa de mera indicação para fins de controle, conforme determina o artigo 13, § 1º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, não criando, por si só, a obrigação tributária.

Entende que, diante da ordem judicial, a autoridade fiscal jamais poderia cancelar o estorno de débito e ainda aplicar multa, possuindo apenas *“duas opções: (i) lançar o imposto sem multa para se prevenir da decadência, hipótese em que o processo administrativo ficaria sobrestado até a Decisão final no writ; ou (ii) havendo tipicidade da conduta, exigir da empresa o pagamento de multa por descumprimento de alguma obrigação acessória (o que se admite apenas para fins argumentativos, ante a omissão da legislação baiana, como visto)”*.

Considera que houve *“descumprimento de Decisão judicial, por meio da qual restou reconhecido o direito líquido e certo do recorrente ao não recolhimento do ICMS sobre facilidades adicionais e de clara tentativa de enriquecimento ilícito por parte do Estado da Bahia”*, razão pela qual deve ser reformada a Decisão de piso.

Prossegue dizendo que as disposições do artigo 112, § 4º, do RICMS/97 foram revogadas pelo RICMS/12, em vigor desde 1º de abril de 2012 e, em decorrência, sua conduta deveria ter sido confrontada com as disposições deste último e não analisada sob a égide de normas revogadas.

Observa que o novo RICMS é absolutamente omissivo quanto ao procedimento que deverá ser adotado na hipótese de destaque a maior do ICMS em documentos fiscais, deixando o contribuinte desamparado em face de situação como a presentemente contestada.

Chama a atenção para o teor do inciso IX do artigo 309 do RICMS/12 que expressamente reconhece a possibilidade de aproveitamento de crédito decorrente de estornos de débitos, inclusive na hipótese de incorreções escriturais (análogo ao presente caso), e salienta que *“o estorno dos valores equivocadamente destacados tornou-se a escolha mais razoável para o presente caso, sendo um método contábil encontrado para se cumprir imediatamente a ordem judicial”*.

Alega que, mesmo que o RICMS/12 trouxesse procedimento específico para a hipótese presentemente discutida, jamais poderia forçar o contribuinte à quitação de um imposto sobre prestações reconhecidamente não tributadas (como é o caso das facilidades ora autuados), levando-o, posteriormente, ao caminho da restituição do indébito, o que configuraria verdadeiro arbítrio fiscal, repudiado pela Constituição e pelo Supremo Tribunal Federal desde a década de 1960.

Prossegue dizendo que, diante da revogação do RICMS/97 e da omissão do RICMS/12, tendo em vista os ideais de eficiência e economia processual que devem pautar a atividade administrativa,

adotou a única medida existente naquele momento capaz de atender à Decisão judicial que reconheceu a não incidência do ICMS sobre as atividades objeto da autuação.

Registra que o ajuste *“conferiu uma enorme segurança para o Erário, pois, se a Decisão do TJBA vier a ser reformada, bastará à Impugnante estornar os valores escriturados na coluna Outros Créditos e transferi-los para a relação de débitos do período”*.

Ressalta que a obrigação acessória (que no presente caso, em seu entender, seria a correta forma de proceder ao estorno do débito), tem por finalidade exclusiva garantir o cumprimento da obrigação principal, na medida em que facilita a sua fiscalização, transformando-se em simples formalidade na inexistência de tributo a pagar.

Observa que este CONSEF já reconheceu *“a prescindibilidade das formalidades do estorno de débito fiscal na hipótese de ausência de prejuízo ao Erário – como no presente caso, uma vez que não houve violação, na espécie, à obrigação de recolher o ICMS, posto que declaradamente indevido”*. Transcreve excerto do Acórdão CJF nº 0315-12/05.

Alega, ainda, que, se não há dúvida que a *“origem do estorno de débitos é o lançamento a débito de ICMS sobre receitas não tributáveis, não pode o Estado se negar a reconhecer o direito do Contribuinte de ajustar sua escrita, tendo este Conselho da Fazenda se negado, inclusive, a cominar eventuais penalidades (multas isoladas) por supostas inobservâncias formais que não lhe causam qualquer prejuízo na perspectiva da arrecadação tributária”*.

Observa que este Colegiado, no Acórdão JJF nº 1259/00, julgou improcedente Auto de Infração lavrado em decorrência de estornos de débitos efetuados sem o cumprimento das formalidades previstas nos artigos 93, inciso VIII, e 113 do RICMS/97, quando demonstrado o pagamento indevido.

Conclui que, *“além do mero erro na emissão de notas fiscais com destaque de ICMS não conferir ao Estado da Bahia a prerrogativa de exigir o pagamento de imposto estadual sem a ocorrência do respectivo fato gerador, o procedimento adotado pela Impugnante para efetuar o estorno do débito, ao contrário do que consta na autuação, não foi irregular – sendo, na verdade, o método menos oneroso para a Fazenda Pública e para a Empresa”*.

Finaliza requerendo a improcedência do lançamento de ofício, ou, sucessivamente, a exclusão da exigência de todo o ICMS cobrado do recorrente, permanecendo, somente, a multa em razão de suposto descumprimento de obrigação acessória ou, ainda, não sendo este o entendimento *“que o presente Auto de Infração permaneça suspenso até ao trânsito em julgado do mandado de segurança nº 0000729-02.2009.8.05.0000, devendo o desfecho da autuação fiscal estar vinculado ao mérito daquele”*.

Por último, pede que as intimações sejam feitas em nome do advogado que subscreveu a peça recursal, sob pena de nulidade.

A PGE/PROFIS, por meio da Dra. Maria José Coelho Lins de A. Sento Sé, manifestou-se pelo Não Provedimento do Recurso Voluntário, considerando que os argumentos jurídicos apresentados no apelo não são suficientes para modificar a Decisão recorrida.

Rechaça as alegações de nulidade, entendendo que não há vício na lavratura do Auto de Infração, bem como na sequência dos atos administrativos realizados pelo fisco estadual.

Aduz que não é verdade que os autuantes fundamentaram o lançamento em dispositivo do regulamento de ICMS já revogado, pois o enquadramento legal da exigência foi informado, o conteúdo das peças processuais defensivas atesta que o recorrente compreendeu o fulcro do lançamento e, ademais, nos termos do artigo 19 do RPAF/99, a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção de dispositivo de lei, não implicando nulidade o erro de indicação.

Ressalta que o recorrente reconheceu que, por erro, destacou o ICMS nos documentos fiscais, ao

prestar serviços de telecomunicação aos seus clientes, apesar de ter obtido Decisão liminar que previa a não taxação desses serviços.

Observa que é indiscutível a existência de Decisão judicial *“determinando que o fisco baiano não exigisse do autuado ICMS sobre serviços que não possuem natureza de comunicação, como assinatura mensal sem franquia de minutos”*, porém alerta que *“o motivo da exigência fiscal não reside na prestação de serviços de telecomunicações previstos no Convênio ICMS 69/98 e sim na realização de estorno de débito de ICMS em desacordo com a legislação”*.

Lembra que *“o cerne da questão está em saber se o autuado poderia ter estornado os débitos referentes a esses serviços não tributáveis pelo ICMS e que, por um erro do contribuinte, tiveram o ICMS correspondente destacado nos documentos fiscais”*.

Salienta que a presente autuação *“não está desobedecendo à Decisão judicial, uma vez que o Fisco, em momento algum, insiste na tributação das operações acobertadas pelas notas fiscais objeto das operações escrituradas nos livros fiscais”*, pois, *“na verdade o Fisco está apenas exigindo o imposto em função de estorno de débito feito irregularmente pelo contribuinte”*.

Acrescenta que, *“se a Decisão judicial (ainda que transitória, já que o Estado da Bahia ingressou com os Recursos cabíveis) garantia a não tributação das prestações de serviço em questão, caberia ao contribuinte emitir as respectivas notas fiscais sem o destaque do imposto”*, *“todavia, o procedimento levado a efeito pelo recorrente não é compatível com os termos da ordem judicial, cujo teor assegura o não pagamento do ICMS das prestações de serviço”*.

Esclarece que o recorrente adotou as seguintes condutas: *“mensurou o preço dos serviços com o custo do imposto; destacou esse imposto nas notas fiscais e, consequentemente, cobrou de seus clientes (contribuintes de fato) o montante do tributo (incorporado ao valor total das notas fiscais); e, ao final, após ter recebido o imposto dos contribuintes de fato (seus clientes), realizou operação irregular de estorno de débito, no intuito de anular os débitos de ICMS destacados nas notas fiscais”*, e que tal procedimento *“não poderá ser aceito, porquanto, além de efetivamente não pagar o ICMS decorrente das prestações de serviço (o que até então é um direito acobertado por Decisão judicial de caráter provisório e portanto passível de revogação), ainda estaria recebendo dos seus clientes o montante deste imposto, embutido no montante final das respectivas notas fiscais”*.

Registra *“a impertinência do argumento recursal atinente à tributação das receitas de facilidades e assinaturas, dos serviços meramente preparatórios”*, pois os autuantes deixaram patente que não serão objeto de tributação enquanto vigente a Decisão liminar.

Conclui que a tese articulada pelo recorrente não merece prosperar, uma vez que os artigos 307 e 308 do RICMS/BA determinam que o débito fiscal somente poderá ser estornado ou anulado quando não se referir a valor constante em documento fiscal.

## VOTO

Saliento que não há nenhum óbice a que as intimações também sejam dirigidas ao procurador do recorrente no endereço constante do Recurso Voluntário, entretanto, o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, desde que as intimações do autuado acerca do processo sejam feitas em conformidade com o disposto no artigo 108 do RPAF/99.

O ICMS foi lançado, nesta autuação, pela constatação de estornos de débito efetuados pelo autuado em desacordo com a legislação vigente.

Preliminarmente, há que se rechaçada a alegação de nulidade do lançamento de ofício em razão de erro na indicação dos dispositivos do Regulamento do ICMS. Em relação a essa questão, adoto o mesmo posicionamento expresso na Decisão de primeira instância: apesar de constar, na descrição dos fatos, a citação ao artigo 112 do RICMS/97, já revogado, foram mencionados pelo autuante, no campo do “enquadramento legal”, os artigos 24, 25 e 26 da Lei nº 7.014/96 c/c os

artigos 307 e 308 do RICMS/12, os quais identificam a infração cometida.

Ademais, o contribuinte autuado se defende dos fatos a si atribuídos e não ao enquadramento legal, como já decidido por este CONSEF em outras oportunidades, restando patente, pelo teor das peças defensiva e recursal, que o sujeito passivo compreendeu perfeitamente o teor da imputação, não havendo cerceio ao seu direito de defesa.

No mérito, verifico que o recorrente não negou a acusação, mas alegou que os estornos foram efetuados porque, de forma equivocada, tributou as receitas oriundas da prestação de serviços de comunicação cobrados a seus clientes a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura (nos casos em que não incluam minutos), bem como aqueles relativos aos serviços suplementares e facilidades adicionais que apenas otimizam ou agilizam o processo de comunicação, apesar de ter obtido liminar em mandado de segurança desobrigando-o de recolher o imposto estadual sobre tais serviços.

Inicialmente, há de se ressaltar que o que se comprovou neste processo administrativo fiscal foi que o autuado emitiu as notas fiscais de prestação de serviços com o destaque do ICMS, repassando, assim, o encargo financeiro aos usuários (contribuintes de fato) dos serviços prestados e, portanto, em, princípio, cabe aos consumidores finais o direito de requerer a restituição do imposto pago indevidamente, caso o recorrente seja vencedor na ação judicial intentada contra o Estado da Bahia.

De acordo com o que prevê o artigo 307 do RICMS/12, *“O débito fiscal somente poderá ser estornado ou anulado quando não se referir a valor constante em documento fiscal”*.

*Contrario sensu*, lançado o débito do imposto em documento fiscal, somente há uma maneira de reaver o valor indevidamente destacado: por meio de procedimento de restituição do tributo, como previsto no artigo 73 e seguintes, do RPAF/99.

Observe-se, ainda, que o inciso IX do artigo 309 do RICMS/12 dispõe que constitui crédito fiscal do estabelecimento o valor dos estornos de débitos *“no caso de imposto pago indevidamente em virtude de erro de fato ocorrido na escrituração dos livros fiscais ou no preparo do documento de arrecadação”*, não havendo nenhuma referência à hipótese de destaque indevido do ICMS no documento fiscal.

Por outro lado, o artigo 76 do RPAF/99 também estabelece que *“Nos casos em que caiba estorno ou anulação do débito fiscal do ICMS, observar-se-ão as disposições do Regulamento do ICMS”*.

Em resumo, conclui-se que:

1. havendo recolhimento indevido do ICMS em face de erro de fato ocorrido na escrituração dos livros fiscais ou no preparo do documento de arrecadação, o contribuinte está autorizado a proceder ao estorno ou anulação do débito mediante emissão de documento fiscal que será escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS no quadro “Crédito do Imposto – Estornos de Débitos”;
2. entretanto, se houver recolhimento indevido em decorrência de destaque do tributo em documento fiscal, só resta ao contribuinte requerer a restituição do imposto por meio de petição dirigida à autoridade competente acompanhada das provas de seu direito.

Veja-se a legislação mencionada acima:

**RICMS/12:**

**Art. 307.** *O débito fiscal somente poderá ser estornado ou anulado quando não se referir a valor constante em documento fiscal.*

**Art. 308.** *A escrituração fiscal do estorno ou anulação de débito será feita mediante emissão de documento fiscal, cuja natureza da operação será “Estorno de Débito”, consignando-se o respectivo valor no Registro de Apuração do ICMS, no último dia do mês, no quadro “Crédito do Imposto - Estornos de Débitos”.*

**Art. 309.** *Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em*

contrário:

(...)

**IX** - o valor dos estornos de débitos, inclusive no caso de imposto pago indevidamente em virtude de erro de fato ocorrido na escrituração dos livros fiscais ou no preparo do documento de arrecadação, mediante escrituração, no período de sua constatação, pelo valor nominal, no quadro “Crédito do Imposto - Outros Créditos” do Registro de Apuração do ICMS, mencionando-se a origem do erro;

**RPAF/99:**

**Art. 73.** Serão restituídas, no todo ou em parte, a quem provar haver assumido o encargo financeiro do tributo ou estiver expressamente autorizado por quem tiver suportado o ônus financeiro correspondente, as quantias pagas indevidamente relativas a tributo ou penalidade, observados os prazos de prescrição e decadência.

(...)

**Art. 74.** A restituição de tributo estadual, seus acréscimos ou multa, em razão de recolhimento a mais ou indevido, dependerá de petição dirigida à autoridade competente, nos termos do art. 10, através do órgão local, contendo, ainda:

Vale mencionar que os autuantes expediram intimação ao contribuinte (fl. 6) para que comprovasse ter ressarcido, aos seus clientes, o ICMS cobrado indevidamente, porém a empresa, em sua resposta (fls. 7 e 8), não apresentou nenhuma referência ao assunto.

Sendo assim, como os estornos de débito não decorreram de erro de fato ocorrido na escrituração dos livros fiscais ou no preparo do documento de arrecadação, o sujeito passivo deveria ter seguido as normas da legislação deste Estado para obter o ressarcimento de quantias que foram indevidamente recolhidas ao Erário, consoante determina o artigo 73 e seguintes, do RPAF/99, amparado pelo que dispõe o artigo 33 da Lei nº 7.014/96:

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

Observe, ainda, que este Conselho de Fazenda não é competente, nos termos do artigo 79 do RPAF/99, para analisar a regularidade dos estornos efetivados pelo recorrente, a fim de verificar se houve, ou não, recolhimentos indevidos do imposto estadual. Vejamos os dispositivos mencionados:

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

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

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

(...)”

Caso este Colegiado decidisse pela improcedência do lançamento de ofício, como deseja o recorrente, esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal estaria solapando a competência atribuída legalmente a outro órgão, isto é, ao Coordenador de Processos, no âmbito da DAT Metro, ao qual o recorrente é vinculado, em face de sua jurisdição.

Aliás, o Conselho de Fazenda vem decidindo em consonância com as normas legais aqui mencionadas, a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0288-12/09, 0232-12/14 e 0106-11/11, este último com voto da lavra do então conselheiro Fábio de Andrade Moura, com excerto transcrito a seguir:

**“VOTO**

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

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

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

*utilização dos créditos fiscais.*

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

*(...)*

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

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

*(...)”*

Por fim, observo que o contribuinte pode ingressar com pedido de restituição do tributo eventualmente pago indevidamente, à autoridade fazendária competente mencionada no artigo 79, inciso I, alínea “a”, do RPAF/BA, comprovando que assumiu o encargo financeiro do tributo.

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto, mantendo inalterada a Decisão recorrida. Recomenda-se, entretanto, diante da suspensão da exigibilidade do crédito tributário por força de Decisão judicial (fls. 9 a 20), o não ajuizamento da execução fiscal até a Decisão final no âmbito do Poder Judiciário.

## **VOTO DIVERGENTE**

Divirjo do entendimento firmado pela Nobre Relatora com relação ao presente auto de infração.

Em maio de 2009 o autuado impetrou Mandado de Segurança de nº 0000729-02.2009.8.05.0000, cuja segurança foi concedida, por unanimidade, nos termos demandados na exordial, em acórdão publicado em 07.05.2010, que rejeitou as preliminares suscitadas pelo impetrado (autoridade coatora), e no mérito julgou assistir “*inteira razão a Impetrante, reconhecendo a existência de direito líquido e certo em seu favor, uma vez que a cobrança do ICMS sobre serviços que não possuem natureza de comunicação, como assinatura mensal, serviços suplementares, entre outros, configura flagrante ofensa ao princípio da legalidade, na medida em que possibilita a incidência do tributo sobre atividades que não se encontram previstas em lei*”.

E que, portanto, fosse determinado “*à autoridade coatora que se abstivesse, em definitivo, de autuar a impetrante pelo não pagamento do imposto estadual sobre receitas decorrentes dos serviços relacionados no Convênio ICMS 69/98, abstendo-se ainda de tomar qualquer outra medida tendente à exigência do imposto da Impetrante no caso em tela (...)*”.

Em 24.05.2010 o impetrado interpôs Embargos de Declaração, que fora rejeitado à unanimidade e teve acórdão publicado em 27.07.2010.

De igual forma a Il. Desembargadora não admitiu o Recurso Extraordinário interposto (01.08.2013 - por ausência de prequestionamento e não caracterização da hipótese para sua apreciação); e determinou a suspensão do Recurso Especial (01.08.2013 - obediência ao art. 543-C, § 1º, do CPC).

Inadmitiu Recurso Especial interposto ao verificar que o acórdão hostilizado está em consonância com entendimento já pacificado Superior Tribunal de Justiça, impondo a aplicação da Súmula nº 83/STJ. Contra tal decisão o Estado da Bahia interpôs agravo de instrumento.

Note-se que, o agravo em recurso especial também foi inadmitido no STJ, sepultando qualquer discussão relativa à eventual ilegalidade da decisão.



O Agravo contra a inadmissão do Recurso Extraordinário encontra-se pendente de julgamento, mas sem a atribuição de efeito suspensivo.

Tal análise processual foi necessária para chegar à conclusão de que o acórdão prolatado em 07.05.2010 mantém eficácia imediata até o presente momento, uma vez que não houve a suspensão dos seus efeitos através de nenhum recurso ou incidente processual.

Após esta breve análise contextual, é necessário notar que o auto de infração em comento, foi lavrado em 28.06.2013, ou seja, sob a égide de tal decisão judicial.

Aduz o Fisco Estadual, bem como a PGE, que não se está desrespeitando a decisão judicial, uma vez que apesar de amparado pela decisão judicial o recorrente promoveu à incidência do ICMS sobre os serviços adicionados e que, posteriormente promoveu ao indevido estorno de débito do referido tributo, infringindo ao seu ver os artigos, 112, 113 e 73 do RICMS. E que este seria o fulcro da autuação.

A impossibilidade de cobrança do ICMS sobre as receitas decorrentes dos serviços suplementares e facilidades adicionais que apenas otimizem ou agilizem o processo de comunicação é entendimento majoritário na doutrina e sedimentado em recurso repetitivo no STJ.

A CF/88, no seu art. 146, III, “a” e “b” determinou que somente Lei Complementar poderá dispor sobre matéria tributária. Nessa seara, a Lei Complementar nº 87/96 que é o diploma legal competente para dispor sobre as normas do ICMS, estabelece no seu art. 12, VII a hipótese de incidência do ICMS nos serviços de telecomunicação, *in verbis*:

Art. 12.

(...)

*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;*

No que tange ao critério material da hipótese de incidência do ICMS, entendo que o mesmo não incide sobre a comunicação em si, mas sim sobre a prestação do serviço de comunicação.

Por essa razão, entendo que os serviços correlacionados para que haja ou se mantenha a prestação de serviço de comunicação, como no caso da cobrança no presente auto de infração, não estão na hipótese de incidência do ICMS sobre serviços de comunicação.

Importante pontuar que o art. 13, III da LC 87/96 ao eleger como base de cálculo do ICMS nos serviços de comunicação o preço do serviço, confirma o critério material da hipótese de incidência do imposto.

Não me parece razoável que os Estados possam alterar a base de cálculo do ICMS incluindo no seu campo de incidência serviços que não são de comunicação, apenas por serem adicionais que a empresa oferece. *“A despeito de alguns deles serem essenciais à efetiva prestação do serviço de comunicação e admitirem a cobrança de tarifa pela prestadora do serviço (concessionária de serviço público), por assumirem o caráter de atividade meio, não constituem, efetivamente, serviços de comunicação, razão pela qual não é possível a incidência do ICMS”*, acrescentou Mauro Campbell.

Sobre o tema, a jurisprudência do STJ é assente, conforme se observa na ementa no REsp 945.037/AM, de relatoria do ministro Luiz Fux:

EMENTA

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL INTERPOSTO CONTRA ACÓRDÃO QUE APRECIOU A APELAÇÃO. TRIBUTÁRIO. ICMS SOBRE HABILITAÇÃO, LOCAÇÃO DE APARELHOS CELULARES E ASSINATURA (ENQUANTO CONTRATAÇÃO DO SERVIÇO). SERVIÇOS SUPLEMENTARES AO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. ATIVIDADE-MEIO. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS. “FACILIDADES ADICIONAIS” DE TELEFONIA MÓVEL CELULAR. SÚMULA 07 DO STJ. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA.*

1. Os serviços de habilitação e locação de telefones móveis celulares e de assinatura (enquanto sinônimo de contratação do serviço de comunicação) não sofrem a incidência do ICMS. (Precedentes: REsp 666.679/MT, Rel. Ministro Teori Zavascki, DJe 17/12/2008; REsp 909.995/RJ, Rel. Ministra Eliana Calmon, DJe 25/11/2008; REsp 1022257/RS, Rel. Ministro Castro Meira, DJe 17/03/2008) REsp 703695 / PR, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 20/09/2005; REsp 622208 / RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ 17/05/2006; REsp 418594 / PR, Rel. Min. Teori Zavascki, DJ 21/03/2005; RMS 11368 - MT, Relator Ministro Francisco Falcão, DJ 09/02/2005).

2. Deveras, apreciando a questão relativa à legitimidade da cobrança do ICMS sobre o procedimento de habilitação de telefonia móvel celular, ambas as Turmas integrantes da 1ª Seção firmaram entendimento no sentido da inexigibilidade do tributo, à consideração de que a atividade de habilitação não se incluía na descrição de serviço de telecomunicação constante do art. 2º, III, da Lei Complementar 87/96, por corresponder a "procedimento tipicamente protocolar, (...) cuja finalidade prende-se ao aspecto preparatório e estrutural da prestação do serviço", serviços "meramente acessórios ou preparatórios à comunicação propriamente dita", "meios de viabilidade ou de acesso aos serviços de comunicação" (RESP 402.047/MG, 1ª Turma, Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 09.12.2003 e do EDcl no AgRg no RESP 330.130/DF, 2ª Turma, Min. Castro Meira, DJ de 16.11.2004).

3. Outrossim, a própria 1ª Seção no RMS n.º 11.368/MT consagrou o entendimento no sentido de que:

[...]

I - No ato de habilitação de aparelho móvel celular incorre qualquer serviço efetivo de telecomunicação, senão de disponibilização do serviço, de modo a assegurar ao usuário a possibilidade de fruição do serviço de telecomunicações.

II - O ICMS incide, tão somente, na atividade final, que é o serviço de telecomunicação propriamente dito, e não sobre o ato de habilitação do telefone celular, que se afigura como atividade meramente intermediária.

III - O Convênio ICMS no 69/98, ao determinar a incidência do ICMS sobre a habilitação de aparelho móvel celular, empreendeu verdadeira analogia extensiva do âmbito material de incidência do tributo, em flagrante violação ao art. 108, § 1º do CTN.

[...]

(RMS 11368/MT, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Seção, julgado em 13/12/2004, DJ 09/02/2005 p. 182)

4. A doutrina do tema assenta que:

a) "o tributo em tela incide sobre a prestação dos serviços de comunicação (atividade-fim); não sobre os atos que a ela conduzem (atividades-meio). A simples disponibilização, para os usuários, dos meios materiais necessários à comunicação entre eles ainda não tipifica a prestação do serviço em exame, mas simples etapa necessária à sua implementação";

b) "a Constituição autoriza sejam tributadas as prestações de serviços de comunicação, não é dado, nem ao legislador, nem muito menos ao intérprete e ao aplicador, estender a incidência do ICMS às atividades que as antecedem e viabilizam";

c) "a série de atos que colocam à disposição dos usuários os meios e modos aptos à prestação dos serviços de comunicação é etapa propedêutica, que não deve ser confundida com a própria prestação destes serviços. Não tipificando o fato impositivo do ICMS-Comunicação, está, pois, fora de seu campo de incidência. De outro lado, é importante termos presente que estas atividades-meio são levadas a efeito em benefício da própria pessoa que realiza o serviço. Têm por escopo, apenas, possibilitar as atividades-fim, que, estas sim - aproveitam a terceiros."

5. O Convênio ICMS no 69/98 dilargou o campo de incidência do ICMS ao incluir em seu âmbito as atividades-meio ao serviço de comunicação, sendo certo que referida inclusão não tem respaldo em Lei Complementar, forma exclusiva de normação do *thema iudicandum*.

6. Omissis

REsp 945.037/AM RECURSO ESPECIAL (2007/0086541-9) Ministro LUIZ FUX - PRIMEIRA seção - 24 de junho de 2009.

Outrossim, o Superior Tribunal de Justiça se manifestou em março de 2013, em sede de recurso repetitivo sobre o tema:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. ICMS. TELECOMUNICAÇÕES. INCIDÊNCIA SOMENTE SOBRE O SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO PROPRIAMENTE DITO, E NÃO SOBRE ATIVIDADE-MEIO OU SERVIÇOS SUPLEMENTARES. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. MAJORAÇÃO. MATÉRIA DE PROVA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ.

1. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.176.753/RJ, julgado na sistemática do art. 543-C do CPC, decidiu que o ICMS somente incide sobre o serviço de telecomunicação propriamente dito, e não sobre as atividades-meio e serviços suplementares.
2. O arbitramento dos honorários exige ponderação harmoniosa de inúmeros fatores, como a complexidade da questão, o tempo gasto pelo advogado e a necessidade de deslocamento para prestação de serviço.
3. Hipótese em que o Tribunal a quo, após análise dos elementos fáticos dos autos, fixou a verba em R\$ 20.000,00, considerando o tempo de tramitação da causa, bem como a natureza simples da demanda," com farta jurisprudência nos Tribunais Superiores a respeito "(fl. 507, e-STJ).
4. A Segunda Turma do STJ também entende que o juízo relativo ao montante abusivo ou irrisório não pode ser extraído simplesmente mediante cotejo entre o valor da causa e o percentual arbitrado nas instâncias de origem.
5. Vencida ou vencedora a Fazenda Pública, é possível fixar honorários em percentual aquém do mínimo de 10%, indicado no art. 20, 3º, do Código de Processo Civil, em face do que dispõe o 4º do mesmo diploma legal.
6. Assim, a pretendida majoração da verba honorária importa nova avaliação dos parâmetros dos 3º e 4º do art. 20do CPC, ou seja, o grau de zelo profissional, o lugar da prestação do serviço, a natureza da causa, o trabalho realizado pelo advogado e o tempo exigido para o seu serviço. Tarefas, contudo, incabíveis na via eleita, nos termos da Súmula 7/STJ.
7. Agravos Regimentais do Estado de Sergipe e da Telemar Norte Leste S/A não providos." (AgRg no REsp 1311975/SE, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 7/2/2013, DJe 8/3/2013).

Conforme exposto, não vejo como questionar a posição apresentada pelo Superior Tribunal de Justiça, seja por entender que os serviços de valor adicionado, não se confundem com o canal de comunicação que serve de base à sua prestação e, portanto, não se configura como prestação de serviço de comunicação sujeita a incidência de ICMS, seja pelo fato que a lide já foi decidida através da sistemática do art. 543-C do CPC, vinculando as decisões judiciais.

Em contra ponto, se este d. Conselho de Fazenda não evoluir seu pensamento para fins de respeitar decisões judiciais vinculatórias, acabaremos por acarretar na condenação sucumbencial do Estado nas respectivas demandas judiciais, que certamente terão que enfrentar.

Da análise do presente PAF verifico que, apesar de fundado em estorno indevido de débito, a materialidade do crédito constituído é, efetivamente de ICMS sobre serviços adicionados.

Note que a sentença judicial que ainda está gerando plenamente seus efeitos determinou que “a autoridade coatora se abstivesse, em definitivo, de **autuar** a impetrante pelo não pagamento do imposto estadual sobre receitas decorrentes dos serviços relacionados no Convênio ICMS 69/98, abstendo-se ainda de tomar qualquer outra medida tendente à exigência do imposto da Impetrante no caso em tela (...)”.

Não há aqui que se falar em valor devido a título de ICMS, haja vista que a origem/natureza da obrigação exigida está relacionada à receita auferida pela autuada sobre cobrança de serviço meramente preparatório, sobre o qual não incide o tributo, e recolhida equivocadamente.

Ante o exposto, observo que a presente discussão sequer alcança o ponto da regularidade ou irregularidade do estorno realizado, o cerne na questão está no fato de que a cobrança realizada tem como objeto direto, receitas resultantes de serviços meios, adicionais, relativos a serviços suplementares, questão esta meritória que tem amplamente reconhecida a não incidência do imposto (como explanado alhures), além de que contrária à decisão judicial proferida, que certificou o direito deste contribuinte e não ter contra si, lavrado autos de infração exigindo ou tendente a exigir o ICMS referente a estes serviços.

Não há obrigação principal denominada “estorno de débito”, o estorno indevido constitui-se infração que acarreta, diretamente, na exigência do próprio imposto estadual.

De modo que, não há supedâneo para manter a autuação, que ao meu ver desrespeitou diretamente decisão judicial e que, caso mantida, fatalmente acarretará em sucumbência judicial ao Estado.

Outrossim, sem adentrar no mérito acerca da correção da decisão judicial que afetou diretamente o direito potestativo do Fisco de efetuar o lançamento ao determinar que se absteresse em autuar o contribuinte, o que considero incorreto, o fato é que haviam meios processuais próprios para atacar a referida decisão, e a esfera de discussão infraconstitucional, a que ela se insere, já e encerrou.

Em assim sendo, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para reformar a decisão recorrida, devendo o Auto de Infração ser julgado IMPROCEDENTE.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279692.0001/15-7**, lavrado contra **TNL PCS S/A. (OI)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$107.298,00**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais. Recomenda-se, entretanto, diante da suspensão da exigibilidade do crédito tributário por força de Decisão judicial (fls. 9 a 20), o não ajuizamento da execução fiscal até a Decisão final no âmbito do Poder Judiciário.

VOTO VENCEDOR (Preliminares de nulidade) - Conselheiros(as): Paulo Danilo Reis Lopes, Denise Mara Andrade Barbosa e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO VENCIDO (Preliminares de nulidade) - Conselheiros: Daniel Ribeiro Silva, Oswaldo Ignácio Amador, José Antonio Marques Ribeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de abril de 2016.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - RELATORA

DANIEL RIBEIRO SILVA - VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS