

A. I. N° - 281081.0001/05-4
AUTUADO - TELEMAR NORTE LESTE S/A
AUTUANTES - RICARDO RODEIRO MACEDO DE AGUIAR e EDISON LEMOS
ORIGEM - IFEP/METRO
INTERNET - 08.09.05

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0296-02/05

EMENTA: ICMS. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA SUA APURAÇÃO. SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. EXCLUSÃO DO IMPOSTO DE SUA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO. FALTA DE RECOLHIMENTO. O ICMS integra a sua própria base de cálculo. Sua exclusão ocasiona uma redução irregular que contraria à norma tributária vigente. Infração subsistente. Indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 10/03/2005, para exigência de ICMS no valor de R\$ 7.672.914,66, sob acusação do cometimento das seguintes infrações:

1. Falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$ 1.229.148,85, em função de divergência entre os documentos fiscais e os lançamentos nos livros fiscais próprios, referente ao período de julho de 2000 a dezembro de 2003, calculado com base na denúncia espontânea de débito apresentada em 20/12/2004, a qual resultou no Auto de Infração n° 300199.0006/04-7, onde foi confessado que o estabelecimento havia deixado de tributar diversos serviços de comunicações, correspondentes à transmissão de dados e aluguel de porta, em razão de ter apurado uma base de cálculo a menos do que a devida ou por ter deixado de oferecer a tributação diversos códigos de faturamento, conforme demonstrativos às fls. 10 a 70.
2. Falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$ 6.443.765,81, em função de divergência entre os documentos fiscais e os lançamentos nos livros fiscais próprios, calculado com base na denúncia espontânea de débito apresentada em 20/12/2004, a qual resultou no Auto de Infração n° 300199.0006/04-7, onde foi confessado que o estabelecimento havia deixado de tributar diversos serviços de comunicações, correspondentes à transmissão de dados e aluguel de porta, em razão de não ter apurado o imposto por dentro da sua base de cálculo, na forma prevista no artigo 52 do RICMS/97 combinado com o artigo 17 da Lei n° 7.014/96, relativo ao período de julho de 2000 a novembro de 2004, conforme demonstrativos às fls. 71 a 109.

O autuado através de advogado legalmente constituído, em sua defesa às fls. 131 a 140, após descrever as infrações, esclarece que a empresa é concessionária de serviços públicos de telecomunicações, e em seguida, argüi que a fiscalização deveria ter aplicado a alíquota devida sobre a receita obtida pela empresa com os serviços de comunicação objeto da autuação de que trata a infração 02.

Diz que o procedimento da fiscalização infringiu o artigo 13, II, da Lei Complementar n° 87/96, segundo o qual, “a base de cálculo do imposto é, na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço”, pois foi tomado o preço como líquido de ICMS.

Entende que na hipótese de não-pagamento, deveriam os prepostos fiscais calcular o imposto com base no preço praticado pelo estabelecimento, sem levar em conta se este contava ou não com a sua exigência. Para esclarecer o seu entendimento da errônea da autuação, foi tomado por base como exemplo uma receita não oferecida à tributação no valor de R\$ 100,00 e uma alíquota de 25%, concluindo que o imposto seria de R\$25,00, enquanto que os prepostos fiscais presumiram uma receita tributável de R\$ 133,33 e sobre ela aplicou a alíquota de 25%, obtendo o crédito tributário de R\$ 33,33.

Informa que o estabelecimento já foi parte em outro processo administrativo correlato ao presente, onde se discute a mesma questão, conforme Auto de Infração nº 449939/2003-8, o qual, na fase de instrução, com base em quesitos que formulou, foi objeto do Parecer nº 0040/2004 pela ASTEC/CONSEF. Transcreveu em todos os termos as respostas apresentadas no citado Parecer ASTEC, e também as respostas apresentadas pelo seu assistente técnico sobre o mesmo.

Por conta disso, ressalta que demonstrou que os valores remanescentes decorrem do cálculo adotado pelos autuantes, que, ao invés de aplicar a alíquota de 25% sobre as receitas auferidas pelo estabelecimento ($R\$100,00 \times 25\% = R\$ 25,00$), presumiram receitas maiores do que as reais para efeito de cálculo do imposto inadimplido, ou seja, encontrando uma base de cálculo de $R\$ 133,33 \times 25\% = R\$ 33,33$.

Transcreveu as decisões de primeira e segunda instância do CONSEF no Auto de Infração nº 449939/2003-8, onde, em ambas as instâncias houve julgamento pela procedência, salientando que tais decisões centraram no fato de que o ICMS incide sobre a sua própria base de cálculo (cálculo por dentro), constituindo o seu destaque mera indicação para fim de controle.

Assevera que a agência reguladora fixa as tarifas máximas, líquidas de impostos, para cada serviço conforme se verifica, à guisa de exemplo do Ato nº 42.422/2004, da ANATEL (doc. fls. 191 a 196), e que abaixo desse valor (majorado pela edição dos tributos incidentes), podem as concessionárias cobrar o que quiserem de seus clientes, não ficando obrigadas a exigir-lhes o teto.

Foi requerida a produção de prova pericial para comprovar que o Estado não se limitou a exigir o imposto sobre o preço praticado pelo estabelecimento, mas pretende determinar qual o preço que deveria ter praticado, indicando como assistente técnico o Sr. Antônio Wilson Ventura Lugon, brasileiro, casado, advogado, OAB/RJ nº 82.038, com endereço profissional na Rua Humberto de Campos, 425, 6º andar, Leblon, Rio de Janeiro, CEP 22.430-190, telefone (21) 3131-1441, apresentando os seguintes quesitos:

1. Qual a receita obtida pela impugnante (ou melhor, faturada contra seus clientes, independentemente de ter ou não sido efetivamente recebida) em razão dos serviços auferidos?
2. Qual a alíquota do ICMS sobre telecomunicações no período?
3. Que penalidade previa a legislação pelo inadimplemento do imposto (multas e juros)?
4. Multiplicando-se a receita identificada em 1 pela alíquota referida em 2, e procedendo-se ao cálculo dos encargos moratórios (quesito 3) até o dia em que a impugnante pagou o imposto que entendia devido, que resultado se encontra?
5. Tal resultado bate com o montante pago pela Impugnante?
6. O crédito remanescente, discutido nos presentes autos, deve-se à consideração como base de cálculo do imposto, por parte da autuação, de valores maiores do que os identificados em 1?
7. Como a fiscalização chegou a esses valores?

Ao final, pede a improcedência do Auto de Infração, protestando provar por todos os meios em direito admitidos, em especial pela perícia acima requerida.

Os autuantes prestam sua informação fiscal às fls. 201 a 209, e esclarecem que quando da apuração da base de cálculo para determinação do imposto devido, procederam na forma prevista na legislação estadual que prevê que o ICMS integra a sua própria base de cálculo, conforme o artigo 17, § 1º, inciso I, da Lei nº 7.016/96, e do mesmo modo, previsto no artigo 52 do RICMS/97.

Foi esclarecido que consoante o sistema tarifário fixado mediante Portaria da Anatel, órgão regulador vinculado ao Ministério das Comunicações, e adotado pelo autuado, como este alegou em sua defesa, os valores tarifários são líquidos, ou seja, excluídos de tributos, conforme o art. 1º da Portaria nº 226, de 23 de abril de 1997 – Anatel.

Ressaltam que a este valor as concessionárias de telecomunicação, inclusive a impugnante, agregam os impostos e contribuições incidentes para determinação do preço final a ser cobrado do tomador do serviço, e que o usuário do serviço de comunicação é quem recebe o ônus dos tributos.

Sustenta que ao ser prestado o mesmo serviço a classe de consumidores diferentes, cujos sistemas de tributação divergem (isentos e tributados), como por exemplo, governo estadual e assinantes particulares, o autuado aplica tarifações diferentes que correspondem exatamente à incorporação dos impostos e contribuições.

Salientam que não se pode admitir que os contribuintes utilizem artifícios para diminuir sua carga tributária que sejam contrários a legislação pertinente quer no âmbito federal ou estadual, sendo por sua conta e risco deixar de agregar o imposto ao valor cobrado dos seus clientes.

Diz que a SEFAZ tem o perfeito entendimento quanto à forma de apuração da base de cálculo para determinação do imposto devido, transcrevendo a Ementa do Acórdão JJF nº 0384-03/03, da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do CONSEF, que julgou procedente o Auto de Infração nº 300199.0001/03-7, contra a mesma empresa autuada, que versa sobre a mesma matéria do presente auto.

Os prepostos fiscais discordam que seja realizada a perícia solicitada na defesa, por considerar que se encontram nos autos os elementos de provas do cometimento da infração, o pleito do contribuinte não encontra amparo no artigo 147, II, “a”, do RPAF/99, pois o assunto independe de conhecimentos de técnicos especiais.

Mantém a ação fiscal pela procedência do Auto de Infração.

O processo foi submetido a Pauta Suplementar do dia 14/07/2005 visando a realização de diligência fiscal, sendo deliberado pelo órgão julgador que o Auto de Infração reúne todas as condições de ser apreciado, notadamente que os quesitos formulados são semelhantes aos que já foram respondidos em outro processo em nome do autuado.

VOTO

O Auto de Infração foi lavrado sob acusação de falta de recolhimento do ICMS em função de divergência entre os documentos fiscais e os lançamentos nos livros fiscais próprios, relativamente a diversos serviços de comunicações, correspondentes à transmissão de dados e aluguel de porta, em razão de não ter apurado o imposto por dentro da sua base de cálculo, na forma prevista no artigo 52 do RICMS/97 combinado com o artigo 17 da Lei nº 7.014/96.

O débito da infração 01 foi calculado com base nos valores escriturados no Registro de Saídas como operações isentas, com códigos de operação idênticos aos que foram reconhecidos e pagos pelo contribuinte através do Auto de Infração nº 300199.0006/04-7 (serviços de comunicações, correspondentes à transmissão de dados e aluguel de porta), conforme demonstrativos às fls. 10 a 70.

Já o débito da infração 02, concerne ao ICMS recolhido a menos por erro na determinação da base de cálculo, conforme demonstrativos às fls. 71 a 109, cujos valores foram extraídos da planilha elaborada pelo autuado em sua Denúncia Espontânea oriunda do Auto de Infração nº 300199.0006/04-7, relativamente a serviços de comunicações, (correspondentes à transmissão de dados e aluguel de porta).

Os valores utilizados para determinação da base de cálculo, não foram impugnados pelo autuado. No entanto, se insurge quanto ao critério adotado, sob o fundamento de que o procedimento da fiscalização infringiu o artigo 13, II, da Lei Complementar nº 87/96, segundo o qual, “a base de cálculo do imposto é, na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço”, e foi tomado o preço como líquido de ICMS.

Foi requerida diligência fiscal visando comprovar que o Estado não se limitou a exigir o imposto sobre o preço praticado pelo estabelecimento, mas pretende determinar qual o preço que deveria ter praticado, a qual, não foi acatada na Pauta Suplementar do dia 14/07/2005, por entender esta Junta que todos os quesitos formulados são idênticos aos que já foram objeto de diligência em outro processo administrativo fiscal em nome do autuado, cujas respostas obtidas por preposto fiscal estranho ao feito foram transcritas na peça defensiva.

Nesta circunstância, com fulcro no artigo 147, inciso I, do RPAF/99, fica indeferido o pedido de diligência ou de perícia, formulado pelo autuado, por considerar que os elementos de prova constantes nos autos são suficientes para o deslinde das questões de que cuidam os autos, ressaltando-se que a prova do fato não depende de conhecimento especializado de técnicos, conforme o previsto no inciso II, “a” do art. 147, do mesmo diploma legal.

Considerando que o estabelecimento já figurou em outro processo administrativo fiscal que trata da mesma matéria ora em comento, mais precisamente o AI nº 300199.0001/03-7, que foi julgado procedente, por decisão unânime, através do Acórdão JJF nº 0384-03/03, e não provido o Recurso Voluntário interposto pelo autuado, conforme Acórdão CJF nº 0142-11/04, acompanho as decisões dos referidos Acórdãos por considerar que a lide se resume na questão relacionada com a determinação da base de cálculo do ICMS “por dentro”, cujos votos dos respectivos Relatores, foram os seguintes:

VOTO DA PRIMEIRA INSTÂNCIA

“O imposto sobre prestações de serviços de comunicação, recebeu especial regramento na Constituição Federal vigente, (art. 155, II, § 2º e 3º), outorgando aos Estados a competência para instituí-lo e atribuindo à Lei Complementar a tarefa de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

Em obediência ao disposto na Lei Maior, e em razão das específicas materialidades, a Lei Complementar pode ser entendida como veículo de natureza interpretativa.

Especificamente, no caso de prestações de serviços de comunicações, a Lei Complementar nº 87/96, no art. 2º, III, prevê que 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;

Determina ainda que a incidência do imposto ocorre no momento 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 (art. 12, VII).

Em cumprimento ao princípio da legalidade, postulado que se constitui uma das garantias do Estado de Direito, a Lei nº 4.825/89, do Estado da Bahia, instituiu o ICMS sobre a prestação de serviços de comunicações, regulamentada para fixar os meios e os elementos necessários à sua exigibilidade.

Na presente causa, o contribuinte insurge-se contra a base de cálculo, pois o autuante teria violado o disposto no art. 13, inciso III, da LC nº 87/96, e ter acrescentando à sua receita o percentual de 11,11%, que a impugnante não teria recebido.

Conforme a forma de cálculo do ICMS, prevista na legislação infraconstitucional, a Lei Complementar nº 87/96, determina que:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é

.....

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

A matéria em questão está regulamentada no art. 17, VIII, § 1º, da Lei nº 7.014/96 e também encontra-se expressa nos artigos 66, 68 e 52 do RICMS/97.

Analisando os dispositivos acima, verifica-se que o ICMS é um imposto por dentro, ou seja, o seu montante integra a própria base de cálculo, sendo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. Assim, no seu cálculo está incluído o valor do tributo em sua própria base de cálculo.

A ANATEL (Agência Nacional de Telecomunicações), por força da legislação pertinente à administração do serviço de comunicação, editou a Portaria nº 226, de 03 de abril de 1997, fixando os valores tarifários básicos dos serviços de comunicação, onde exclui os tributos neles incidentes. Como aquele órgão não tem competência para legislar sobre matéria tributária, o concessionário do serviço de comunicação deve atentar para a legislação pertinente. Assim, sobre este preço “líquido” deve agregar os impostos e contribuições para formação do preço final do serviço, na forma da lei e repassar, aos usuários, este ônus, vez que, é o consumidor final o contribuinte de fato do tributo, sendo o contribuinte de direito, o responsável pela sua apuração e recolhimento. Neste momento foi que o impugnante, equivocadamente, calculou o imposto. Ou seja, ao não integrar o ICMS na sua própria base de cálculo, a reduziu, subtraindo, dessa, o valor correspondente ao imposto calculado e produziu uma nova e menor base de cálculo e sobre ela fez incidir a alíquota correspondente, procedimento que contraria a norma tributária vigente.

Portanto, a sistemática utilizada pelos autuantes não foi nem fictícia nem absurda, estando respaldada na legislação pertinente a matéria.

Ademais, o STF, solucionou a querela jurídica da seguinte forma, no RE 212.209-RS- Rel. origin. Min. Marco Aurélio, red. para o acórdão Min. Nelson Jobim, 23.06.99, Informativo do STF 154, de 21 a 25.6.99:

“A Lei Complementar nº 87/96, ao estabelecer que integra a base de cálculo do ICMS o montante do próprio imposto, vale dizer, a base de cálculo do ICMS corresponderá ao valor da operação ou prestação somado ao próprio tributo, não ofende o princípio constitucional da não cumulatividade. Com base nesse entendimento, o Tribunal, por maioria, manteve acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio

Grande do Sul, que afastara a pretensão da empresa-contribuinte de excluir da base de cálculo do ICMS o próprio valor do tributo devido, sob a alegação de que tal cobrança ofendia os artigos 5º, XXII, 145, § 1º, e 155, todos da CF. Vencido o Min. Marco Aurélio, relator, ao entendimento de que a Lei Complementar nº 87/96, ao exigir que contribuinte pague imposto sobre imposto a pagar, violou os princípios constitucionais da capacidade econômica do contribuinte, da razoabilidade, da não cumulatividade e da legalidade.”

Quanto ao fato desta diferença do imposto não ter sido repassada aos usuários do serviço de comunicação prestado pelo contribuinte, como afirmado pela defesa, observo que a ninguém é dado o direito de desconhecer a lei. Se, acaso, este fato aconteceu, o ônus deve recair sobre quem, por obrigação, deve apurar e cobrar corretamente o imposto, pois receita pertencente ao Erário”

VOTO DA SEGUNDA INSTÂNCIA

“Realmente a discussão ficou restrita à infração 1, que trata da forma de cálculo do ICMS devido. Para verificarmos se houve erro de cálculo, ou não, por parte da fiscalização, cabe uma verificação atenta do anexo do Auto de Infração identificado como DEMONSTRATIVO DO ICMS NÃO RECOLHIDO.

Vale ressaltar, antes de mais nada, que o recorrente não apresentou as notas fiscais referentes às prestações de serviços do período autuado e nem tinha condições de apresentar, consoante atestou, relatório analítico das operações por código de receita. Por esse motivo, os autuantes fizeram uma comparação entre os valores faturados pela empresa e aqueles informados no DAICMS. Essa comparação mostrou diferenças entre os valores de receita a ser tributada e as efetivamente informadas no DAICMS e que foram tributadas.

Pra melhor compreensão, vale trazer o exemplo relativo à competência janeiro de 98:

Receita a tributar =	R\$ 76.595.323,16
Receita Tributada (DAICMS) =	R\$ 69.620.710,20
Diferença não oferecida à tributação =	R\$ 6.974.612,96

Sobre essa diferença, haveria que se calcular o ICMS devido. A forma desse cálculo é o objeto da discussão deste Recurso.

O ICMS é um imposto calculado “por dentro”, conforme já confirmou o Supremo Tribunal Federal. Significa dizer que no preço de venda do produto ou serviço já se encontra embutido o valor do ICMS incidente, e sobre esse valor é que incidirá o ICMS a ser destacado na nota fiscal.

Matematicamente, que é o que interessa no momento, a fórmula para se chegar a base de cálculo do ICMS é:

$$\text{Preço de venda com ICMS} = \frac{\text{Preço de venda sem ICMS}}{1 - \frac{\text{alíquota do ICMS}}{100}}$$

(base de cálculo)

Tomando como exemplo os valores da competência janeiro/98 que não foram oferecidos à tributação (R\$ 6.974.612,96) e a alíquota incidente (25%), temos a seguinte equação:

$$\text{Preço de venda com ICMS} = \frac{6.974.612,96}{1 - \frac{25}{100}}$$

(base de cálculo)

$$\text{Preço de venda com ICMS} = \frac{6.974.612,96}{1 - 0,25} = \frac{6.974.612,96}{0,75} = \mathbf{9.299.483,94}$$

(base de cálculo)

Assim, a base de cálculo sobre a qual incidirá o ICMS (preço de venda já com ICMS embutido ou calculado por dentro) é de R\$ 9.299.483,94.

Sobre esse valor (base de cálculo) haverá incidência do ICMS, no particular, com a alíquota de 25%.

ICMS a pagar = R\$ 9.299.483,94 x 25% = 2.324.870,98.

Esse foi o cálculo realizado pelos autuantes. Como sobre essa competência já havia autuação anterior no montante de R\$ 980.627,83, restou como imposto a ser cobrado R\$ 1.344.243,16, exatamente como demonstrado na citada planilha anexa ao Auto de Infração.

Essa é a forma de cálculo para determinação da base de cálculo do ICMS em sua configuração por dentro. Deste modo os autuantes aplicaram corretamente a legislação que determina o cálculo por dentro do ICMS.

Como contraprova verificamos que em relação ao preço sem o imposto, o valor do ICMS cobrado representa 33,33%. Ou seja, o ICMS devido de R\$ 2.324.870,98 corresponde a 33,33% de R\$ 6.974.612,96 (preço de venda sem ICMS).

Diante disso, o voto é pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, já que as diferenças apontadas como não tributadas decorreram de verificação dos documentos apresentados pelo recorrido e o cálculo do ICMS devido obedeceu aos parâmetros legais e regras contábeis aplicáveis à questão discutida.”

Portanto, pelo que se vê, neste processo o débito também foi apurado pela receita declarada pelo próprio contribuinte, cujos números consignados no trabalho fiscal não foram impugnados. Considero correta a metodologia para determinação da base de cálculo do imposto (receita declarada / 0,75) adotada pelos autuantes, em razão do princípio de que de acordo com a legislação tributária já citada nestes autos, o ICMS integra sua própria base de cálculo, merecendo ressaltar que os valores tarifários básicos dos serviços de comunicação são fixados pela ANATEL (Agência Nacional de Telecomunicações) sem neles está incluído qualquer tributo por não ser de sua competência tal mister, inclusive o próprio autuado em sua peça defensiva assevera que a agência reguladora fixa as tarifas máximas, líquidas de impostos.

Por outro lado, considero que não há dúvidas de que a empresa em qualquer atividade econômica pode adotar o preço que convenha ao seu negócio. Contudo, no caso em comento, se acaso o contribuinte tivesse adotado tarifas inferiores às fixadas pela ANATEL, deveria ter apresentado prova no sentido que o ICMS já estava incluído na receita declarada em seus livros fiscais. Observo que esta comprovação poderia ser feita, como exemplo, através da apresentação das notas fiscais de serviços, ainda que por amostragem, acompanhada de planilhas de custos representativa da composição das tarifas praticadas (custos dos serviços + tributos + demais despesas, se fosse o caso). Concluo que neste processo os autuantes aplicaram corretamente a legislação que determina o cálculo por dentro do ICMS, qual seja o artigo 13, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 281081.0001/05-4, lavrado contra **TELEMAR NORTE LESTE S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 7.672.914,66, sendo R\$ 960.148,23, atualizado monetariamente, acrescido da

multa de 60%, prevista no artigo 42, II, “a”, da Lei n.º 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, e mais R\$ 6.712.766,43, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, II, “a”, da citada Lei, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de agosto de 2005.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR