

**PROCESSO** - A. I. N° 217445.0301/13-4  
**RECORRENTE** - CABLE COM TELECOMUNICAÇÕES LTDA. - EPP  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF n° 0195-04/16  
**ORIGEM** - INFRAZ ITABUNA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 29/11/2019

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0281-12/19

**EMENTA:** ICMS. ALÍQUOTA. ERRO NA DETERMINAÇÃO. IMPOSTO RECOLHIDO A MENOS. Restou comprovado que o Autuado aplicou indevidamente a redução de base de cálculo prevista para as prestações de serviços de comunicação. Infração subsistente. Não acolhidas as preliminares de nulidade e de decadência parcial, bem como o pedido de redução ou cancelamento das multas aplicadas, por falta de amparo legal. Afastadas as preliminares. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 21/03/2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$503.919,15, em função das seguintes irregularidades:

*Infração 02 - 03.09.01 - Recolheu a menor o ICMS relativo a prestação de serviços de comunicação, nos meses de janeiro a dezembro de 2008 a 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$503.451,65, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, "a", da Lei n° 7.014/96.*

A 4ª JJF decidiu pela Procedência do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão n° 0195-04/16 (fls. 4.079 a 4.093), com base no voto do Relator, a seguir transcrito:

*“O lançamento constitui-se em duas infrações arroladas pela fiscalização: Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas (infração 01), e Recolhimento a menor do ICMS relativo a prestação de serviços de comunicação (infração 02).*

*Iniciarei pela apreciação das preliminares aventadas na peça defensiva. Quanto à necessidade de lavratura de Termo de Início de Fiscalização, o que ao seu entender se configura em cerceamento de defesa.*

*A autuada foi intimada a apresentar livros e documentos fiscais (fl. 11). Tal intimação atende ao disposto no § 4º do artigo 28 do RPAF/99, o qual determina que o Auto de Infração far-se-á acompanhar de cópias dos termos lavrados na ação fiscal, nos quais se fundamentará que poderão ser substituídas por reprodução do exato teor do termo em folha à parte, pela autoridade fiscalizadora, devendo neste caso ser indicada a página do livro em que foi lavrado o termo original.*

*O Termo de Início de Fiscalização, que a legislação nivela e equipara ao Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos Fiscais (artigo 26, inciso III do RPAF/99), possui a finalidade jurídica de dar ao contribuinte ciência de que ele está sendo fiscalizado.*

*O ato do lançamento tributário tem um rito, devidamente estabelecido pela legislação vigente. O lançamento tributário, acorde comando inserido no CTN, não pode ser praticado livremente pelo Fisco, sendo ato vinculado, sujeito à observância dos ditames da lei, tanto de natureza material quanto formal. Sob o aspecto material, ou de mérito, cabe verificar se o tributo é ou não devido, se há ou não provas do cometimento das infrações ali arroladas. Do ponto de vista formal, deve-se observar a forma, método ou critério a ser seguido na efetivação do lançamento, inexistindo hierarquia entre um ou outro aspecto.*

*No caso ora em exame, esse prejuízo inexiste, pois o sujeito passivo não foi surpreendido por um Auto de Infração sem que, formal ou juridicamente, lhe fosse informado que estava sendo fiscalizado, conforme se depreende pelo Termo de Intimação para apresentação de Livros e Documentos de fl. 11, assinado pela mesma pessoa que tomou ciência do lançamento (fl. 03), qual seja, o gerente do contribuinte, circunstância que não se caracteriza como caso típico de cerceamento de defesa, contrariamente ao alegado.*

*O referido Termo não se configura como mera formalidade, sem qualquer efeito prático ou jurídico. É elaborado para fazer parte do direito de defesa. O contribuinte não pode ser surpreendido com um Auto de Infração sem saber, antecipadamente, que está efetivamente sob ação fiscal, o que se insere no conceito do princípio da segurança jurídica, um dos mais importantes do Processo Administrativo Fiscal e vertente do princípio do devido processo legal. Logo, tendo sido cumprida a formalidade, o contribuinte sabia que estava sob ação fiscal, e consequentemente, lhe seria exigido o cumprimento das obrigações tributárias, quer principais, quer acessórias.*

*Logo, era de pleno conhecimento a ação fiscal desenvolvida, não havendo, pois, que se falar em qualquer cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo, ou “procedimento clandestino”, como nominado pelo contribuinte, vez que atendido o disposto no inciso II do artigo 28 do RPAF/99, o qual determina que a autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso o Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, para que o sujeito passivo, seu representante legal ou preposto preste esclarecimento ou exiba elementos solicitados pela fiscalização, sendo que a emissão deste termo dispensa a lavratura do Termo de Início de Fiscalização;*

*Quanto à alegação de que consta que o local da lavratura do Auto de Infração é a Inspetoria da Secretaria da Fazenda da Bahia, de igual forma, não se constitui em motivo para decretação de nulidade do lançamento, vez que atende ao quanto previsto no artigo 39, § 1º, do RPAF/99, que determina que o Auto de Infração será lavrado no estabelecimento do infrator, na repartição fazendária ou no local onde se verificar ou apurar a infração.*

*Tal redação espanca qualquer dúvida acerca da existência de opção para a lavratura do Auto de Infração, contrariamente ao entendimento da autuada, tendo no caso, o preposto fiscal optado por lavrá-lo nas dependências da Inspetoria, o que possui o devido respaldo legal.*

*A propósito: A argumentação do contribuinte é toda estribada no Decreto Federal 70.235/72, regulador daquele processo administrativo, o que talvez o tenha levado a cometer alguns equívocos representados por interpretação errônea da legislação processual do Estado da Bahia. Assim, também rejeito tal argumento como motivador de nulidade do feito.*

*No tocante à existência de decadência parcial, conforme aventado pelo contribuinte, não acolho tal argumento, diante do fato de que não comungo com o entendimento da empresa autuada, pelas razões que passo a expor.*

*Inicialmente, entendo pertinente transcrever as regras legais insculpidas nos artigos 150, §4º e 173 do CTN:*

*“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado expressamente a homologa.*

*(...)*

*§4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

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

*I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”.*

*Por outro lado, na legislação estadual, verifico que o legislador incorporou no artigo 107-B da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), o teor do artigo 150 do CTN, no seu parágrafo 5º, ao assim dispor:*

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

*(...)*

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

*comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”*

*Dessa forma, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser arguida a determinação do artigo 150, §4º, do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Os créditos constituídos, em relação aos quais o contribuinte está sendo considerado ter operado a decadência, foram relativos ao exercício de 2008, e só seriam desconstituídos, em relação ao mesmo, se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01 de janeiro de 2014, o que não ocorreu.*

*Impende observar-se que o lançamento de ofício, na situação em foco com a lavratura de Auto de Infração, é ato da Administração Pública, que figura como sujeito ativo da relação tributária, tendo o Estado o poder-dever de agir, e de constituir o crédito tributário, o lançamento do crédito tributário é apenas um ato administrativo vinculado.*

*Outros atos, como a ciência, e o registro, por exemplo, se afiguram como simples atos protocolares a serem praticados após realizado o ato do lançamento de ofício pela autoridade administrativa fiscal a quem a legislação atribua a devida e necessária competência.*

*Isso diante do fato de que a data da realização do lançamento de ofício, ato da administração pública, tem eficácia relativamente à interrupção da contagem para efeito de caracterização de decadência do direito de lançamento, independentemente do contribuinte ser ou não cientificado, o que em valendo a tese esposada pelo relator, faria com que nenhum contribuinte na mesma condição temporal se apresentasse para a ciência do lançamento tributário, fazendo com que o mesmo fosse inócuo, ou até mesmo do registro do Auto de Infração que é ato administrativo posterior ao lançamento de ofício em si.*

*Apenas o Estado, na sua condição de sujeito ativo da relação jurídica, é quem tem o poder de analisar e homologar o auto-lançamento de débito tributário previamente realizado pelo contribuinte e, mesmo quando não tenha sido esse auto-lançamento realizado, proceder ao lançamento de ofício. Esta é a regra contida no artigo 142 do CTN:*

*“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.*

*Dessa forma, a data de lavratura do Auto de Infração é a o marco de validade para produzir o efeito de impedir que se opere a decadência do direito de lançar o crédito tributário, ao contrário do entendimento do relator, que se apegava apenas à data de ciência do sujeito passivo, sequer mesmo, a data do registro do Auto de Infração.*

*Dessa forma, afasto a decadência arguida, vez não acolher as questões preliminares postas, adentrando na análise do mérito da autuação.*

*A propósito, e em nome da verdade, entendo correto restabelecer a verdade frente as afirmação do autuado de que “lançamento de ofício aperfeiçoou-se na data de ciência do Auto de Infração ao Sujeito Passivo, ou seja, no dia 04 de novembro de 2010, todo o fato gerador ocorrido em período anterior à data de 01 de novembro de 2005 está atingido pela decadência”, vez que o lançamento foi realizado em março de 2013, sendo o contribuinte cientificado em 02 de abril de 2013 e reporta-se a fatos geradores ocorridos no período de janeiro de 2008 a dezembro de 2011.*

*Quanto a este, a infração 01 em qualquer momento da peça defensiva foi contraditada, o que leva à aplicação do artigo 140 do RPAF/99, o qual determina que o fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas. Desta forma, a infração é procedente.*

*Quanto à infração 02, diz respeito a recolhimento a menor do ICMS relativo a prestação de serviços de comunicação.*

*A planilha de débito encontra-se acostada às fls. 07 a 10 dos autos, e nela se depreende que o autuante lançou o CFOP das operações (5307), que diz respeito a operações internas de prestação de serviço de comunicação a não contribuinte (consumidor final), o que significa dizer que se classificam neste código as prestações de serviços de comunicação a pessoas físicas ou a pessoas jurídicas não indicadas nos códigos anteriores.*

*Para o cálculo do débito, utilizou da redução de base de cálculo de 60% sobre as operações, aplicando a alíquota de 25%, resultando no valor do débito do imposto, do qual reduziu o montante do imposto recolhido, lançando a diferença apurada.*

*A argumentação defensiva é a de que a diferença apurada decorre do seu entendimento de que presta dois tipos de serviço de comunicação. O de televisão por assinatura e de provimento de acesso à internet banda larga, sendo que ambos se enquadram no Código Fiscal de Operações sob o nº 5307, qual seja o de “Prestação de*

*serviço de comunicação a não contribuinte”.*

*Mais adiante, assevera que “por enquadram-se sob o mesmo código, afirma ter se confundido e não apurado da maneira correta o tributo incidente sobre tais serviços”, e que ao seu entender, levou a tal prática verificada.*

*Pela exposição contida na defesa, o contribuinte confunde equivalência de carga tributária com desconto no valor do imposto, a se valer de suas assertivas quando, inclusive, menciona exemplo, no qual para um total de prestações do mês no valor de R\$ 97.400,51, aplicou o percentual de 10% sobre o total da prestação de serviços, tendo por base de cálculo justamente o valor de R\$ 9.740,05. A partir daí, calculou e pagou ICMS aplicando a alíquota de 25%, obtendo o valor de R\$ 1.655,81, o que na prática representa uma redução de base de cálculo de 90%. E isso fica bem claro, bastando uma simples leitura da argumentação que sustenta a sua defesa.*

*A base de cálculo para as prestações de serviço de comunicação, encontrava-se prevista no artigo 66 do RICMS/97, vigente à época dos fatos geradores, “...nas prestações de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de serviços de comunicação, quando não prevista expressamente de forma diversa em outro dispositivo regulamentar, é: I - o preço do serviço ou, na falta deste, o preço corrente do serviço no local da prestação: (...) b) na prestação onerosa de serviço de comunicação (art. 4º, I)”; (grifei).*

*Pela leitura de tal comando, percebe-se que esta é a regra geral, com a ressalva de que pode ser diferente, caso haja disposição expressa no mesmo diploma normativo.*

*Por outro lado, o artigo 86 do RICMS/97, vigente à época dos fatos geradores, previa redução da base de cálculo, estabelecendo no seu inciso V que tal redução se daria nas prestações de serviço de televisão por assinatura, de tal forma que a incidência do imposto resultasse numa carga tributária de 5% (cinco por cento), de 01/09/99 até 31/12/99, 7,5% (sete inteiros e cinco décimos por cento), de 01/01/00 até 31/12/00 e de 10% (dez por cento), a partir de 01/01/01, sendo que (ai transcrevendo a disposição contida no Convênio ICMS 57/99): a redução da base de cálculo será aplicada, opcionalmente, pelo contribuinte, em substituição ao sistema de compensação do imposto (débito/crédito), hipótese em que deverá renunciar a utilização de quaisquer créditos fiscais, no período considerado.*

*Já o inciso VI do mencionado artigo 86, determina que a redução de base de cálculo se dará nas prestações onerosas de serviço de comunicação, na modalidade de provimento de acesso à internet, realizadas por provedor de acesso, de forma que a carga tributária seja equivalente ao percentual de 5% (cinco por cento) do valor da prestação, até 31/12/12 (Convênio ICMS 78/01), sendo que a redução será aplicada, opcionalmente, pelo contribuinte, em substituição ao sistema normal de compensação do imposto (débito/crédito).*

*É necessário, então para se resolver a questão, ou seja, qual a base de cálculo a ser aplicada no caso em tela, constatar se a autuada é provedora de internet, realiza prestações de serviço de televisão por assinatura, ou as duas coisas, de forma simultânea, e uma vez constatada, aplicar a regra legislativa.*

*Diante de fato alegado pelo sujeito passivo, da planilha acostada aos autos em sua peça defensiva, e em busca da verdade material este órgão converteu o feito em diligência (fls. 203 e 204), a fim de que a autuada pudesse comprovar as suas alegações, elaborando planilha analítica.*

*Todavia, tal solicitação se mostrou inócuia, num primeiro momento, diante da conclusão exarada pelo diligente às fls. 208, segundo a qual “como o autuado não apresentou a planilha solicitada na intimação, o diligente não pode efetuar as devidas verificações, nem elaborar relatório detalhado, relatando as verificações realizadas”, o que sobremaneira prejudicou a argumentação defensiva, diante do comando contido no artigo 142 do RPAF/99, que determina: “A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária”, sendo cabível, de igual modo, a aplicação do artigo 143 do mesmo diploma, que determina que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.*

*Fato é que o cerne da questão é a metodologia de cálculo aplicada para se chegar ao valor do imposto, diante da determinação emanada pelo Convênio ICMS 57/99, de 22 de outubro de 1999, o qual teve a sua ratificação nacional em 17 de novembro de 1999, através do Ato Declaratório 02/99.*

*Por tal Convênio, em sua Cláusula primeira:*

*“Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a conceder redução da base de cálculo do ICMS nas prestações de serviço de televisão por assinatura, de tal forma que a incidência do imposto resulte no percentual de, no mínimo:*

- I - 5% (cinco por cento), até 31 de dezembro de 1999;*
- II - 7,5% (sete inteiros e cinco décimos por cento), de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2000;*
- III - 10% (dez por cento), a partir de 1º de janeiro de 2001”.*

*Tal previsão foi devidamente inserida na legislação do estado da Bahia, especialmente no RICMS/97, em seu*

artigo 86, na SUBSEÇÃO XI, “Da Redução da Base de Cálculo das Prestações de Serviços de Comunicação, Inclusive Telecomunicações”:

“Art. 86. É reduzida a base de cálculo:

(...)

V - das prestações de serviço de televisão por assinatura, de tal forma que a incidência do imposto resulte numa carga tributária de 5% (cinco por cento), de 01/09/99 até 31/12/99, 7,5% (sete inteiros e cinco décimos por cento), de 01/01/00 até 31/12/00 e de 10% (dez por cento), a partir de 01/01/01, sendo que (Conv. ICMS 57/99):

- a) a redução da base de cálculo será aplicada, opcionalmente, pelo contribuinte, em substituição ao sistema de compensação do imposto (débito/crédito), hipótese em que deverá renunciar a utilização de quaisquer créditos fiscais, no período considerado;
- b) o contribuinte ficará obrigado ao cumprimento regular da obrigação tributária principal;
- c) o descumprimento da condição prevista na alínea “b” implicará na perda do benefício a partir do mês subsequente àquele em que se verificar o inadimplemento, ficando a reabilitação à fruição do benefício condicionada ao recolhimento do débito fiscal remanescente ou ao pedido de seu parcelamento, a partir do mês subsequente ao da regularização;
- d) todos os meios e equipamentos necessários à prestação do serviço, quando fornecidos pela empresa prestadora, devem estar incluídos no preço total do serviço de comunicação.

VI - das prestações onerosas de serviço de comunicação, na modalidade de provimento de acesso à internet, realizadas por provedor de acesso, de forma que a carga tributária seja equivalente ao percentual de 5% (cinco por cento) do valor da prestação, até 31/12/12 (Conv. ICMS 78/01), sendo que:

- a) a redução será aplicada, opcionalmente, pelo contribuinte, em substituição ao sistema normal de compensação do imposto (débito/crédito);
- b) a opção pelo benefício previsto no caput do inciso VI, implica na renúncia a utilização de quaisquer outros créditos ou benefícios fiscais.
- c) nas prestações de serviço de Internet em que o estabelecimento prestador esteja localizado em unidade federada diversa da do usuário, o pagamento do imposto deve ser efetuado na proporção de 50% (cinquenta por cento) à unidade da Federação de localização do usuário do serviço e 50% (cinquenta por cento) à unidade da Federação de localização da empresa prestadora (Convênio ICMS 79/03)”.

Observo que a determinação normativa fala em “resulte numa carga tributária de”, “incidência do imposto resulte no percentual de”, não se verificando, em qualquer momento de tal comando, a observância de redução de base de cálculo de 90% adotada pela autuada, não se podendo, de igual forma, se falar em falta de clareza do texto legal, como pretende a autuada, sequer contestando a alíquota, a qual foi aplicada corretamente às operações pelo autuante (25%).

Neste sentido, o teor de trecho do Parecer DITRI 18.709/2013, mencionado na informação fiscal, ao dirimir dúvida de contribuinte acerca da metodologia de cálculo do imposto, mesma situação dos presentes fólios, esclarece qual seria a maneira correta de se proceder, motivo pelo qual, neste momento, faço a devida transcrição do mesmo:

“Encontrada a base de cálculo “cheia”, a Consulente deverá calcular qual a redução a ser aplicada considerando uma alíquota de 17% (dezessete por cento) sobre a base de cálculo reduzida, para resultar numa carga efetiva de 4% (quatro por cento).

Para encontrar a base de cálculo reduzida deve ser feita a divisão de 4% por 17%, e o valor assim encontrado deve ser multiplicado pelo valor “cheio” da operação (ICMS calculado por dentro). Uma vez encontrada a base de cálculo reduzida, será aplicada a alíquota de 17%, obtendo-se o valor do imposto efetivamente incidente sobre a importação efetuada”.

Desta forma, numa situação normal, inexistindo qualquer redução, para uma operação com valor de R\$ 100,00, aplicada a alíquota de 25%, o imposto calculado seria de R\$ 4,00;

Na sistemática adotada pela empresa autuada, para a mesma operação, o cálculo seria o seguinte: apuraria 10% do valor da prestação (R\$ 1,00) e sobre tal valor aplicaria a alíquota de 25%, resultando em R\$ 0,25 de imposto a recolher.

Ao seu turno, de acordo com a metodologia adotada pelo autuante, para a base de cálculo “cheia” de R\$ 100,00, faria o seguinte cálculo, de acordo com a orientação do mencionado Parecer: 10% (Previsão do Convênio 57/99)/25% (alíquota a ser aplicada) = 0,4.

Considerando o valor da prestação (R\$ 100,00), se multiplicaria o mesmo pelo acima apurado (0,4), o que resultaria na base de cálculo reduzida (R\$ 40,00) e sobre tal valor se calcularia o imposto (R\$ 40,00 x 25%) = R\$ 10,00, valor efetivamente devido, ao invés dos R\$ 0,25 apurados pela empresa, na mesma situação acima descrita.

Ressalto que tal cálculo explicativo foi realizado pelo autuante em suas manifestações, com dados reais de operações praticadas pela autuada, inexistindo, pois, contrariamente ao afirmado na peça defensiva, qualquer arbitramento de base de cálculo.

Logo, a argumentação defensiva carece de lógica, frente às determinações normativas vigentes à época dos fatos geradores.

Ainda assim, havendo dúvida acerca da intenção do legislador ao assim determinar o cálculo a ser realizado, poderia o contribuinte, no pleno exercício de seu direito, formular consulta a respeito ao órgão competente da Administração Tributária, o que não se tem notícia nos autos.

Já a diligência determinada diante da apresentação dos documentos pela autuada, quando, inclusive, o feito já havia sido pautado para julgamento, de igual forma, em nada acrescentou ao processo, em que pese à capacidade do diligente que a fez.

Isso porque não esclareceu, na ótica do julgador, como foi apurada a base de cálculo para o recolhimento do imposto, bem como se a metodologia utilizada pela empresa atende aos comandos regulamentares. Ou seja; ela foi pouco esclarecedora, inclusive, sendo refutada em suas conclusões pelo próprio autuante. Além disso, suas conclusões não vinculam o julgador, frente a vigência do princípio do livre convencimento motivado, razão pela qual não acolho as suas conclusões.

Descabe de igual forma, aplicação do artigo 112 do CTN, o qual determina que a lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato; à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação, conforme postulado, diante do fato de que, no caso, não se trata de matéria interpretativa, e sim, impositiva, vez se caracterizar como mera aplicação do comando legal, além do que não vislumbro nos autos qualquer dúvida que justifique a utilização do princípio invocado pela autuada, diante da clareza da matéria.

Além disso, tal aplicação, reconhecida, inclusive pelo Poder Judiciário, somente seria possível na existência de dúvida, que, caso ausente, resta inaplicável, como se afigura no presente caso, sendo vários os precedentes do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no sentido de que “não havendo divergência acerca da interpretação da lei tributária, o art. 112 do CTN não pode ser aplicado”.

Quando ao pedido de aplicação do valor mínimo de 20% de multa por recolhimento em atraso, em razão do apresentado, ao invés do percentual de 60% que se demonstra deveras excessivo, na visão do contribuinte, de igual forma, não posso acolher tal pleito, diante de dois motivos: o primeiro deles é o de a aplicação da multa conforme proposto pelo autuante, decorre de imposição legal, vez que a sua atividade é vinculada e obrigatória, nos termos do artigo 142 do CTN, parágrafo único, o qual determina que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível, sendo a atividade administrativa de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A segunda razão é a de que falta neste momento a devida competência legal para a redução pleiteada, diante da imposição contida no artigo 158 do RPAF/99, o qual restringe a possibilidade de dispensa ou redução de multas apenas às obrigações acessórias, o que não se configura o presente caso, ficando, pois, mantida a infração.

Por tais razões, voto no sentido de que o lançamento deva ser julgado procedente.”

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 4.111 a 4.126), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual, preliminarmente, suscitou a nulidade por violação à ampla defesa e ao contraditório, com base no Art. 149-A do RPAF/99, pois não lhe foi enviado a manifestação do Autuante em relação à Diligência realizada antes do julgamento de piso (fls. 4.074 e 4.075).

Alegou a decadência dos fatos geradores ocorridos em período anterior à data de 31 de março de 2008, quanto teve ciência da autuação em 1º de abril de 2013, ressaltando que não foi apurada sonegação, mas apenas divergência na apuração do tributo em relação à base de cálculo utilizada.

Aduziu que as planilhas anexas ao Auto de Infração trazem reduções de base de cálculo de 62,96% e 81,48% para as prestações de serviços de televisão por assinatura e de internet, respectivamente, motivo da divergência, sendo que a falta de clareza do Auto de Infração e das planilhas não são

esclarecedoras da origem da base de cálculo, já que não restam dúvidas sobre a aplicação da alíquota de 27%, já acrescida de 2% vinculado ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza.

Afirmou que a interpretação acerca da base de cálculo não é tão simples, sendo prevista redução da base de cálculo à época dos fatos geradores nos termos do Art. 86, V e VI, do RICMS/97, para os serviços de televisão por assinatura e de internet, respectivamente, sendo turva a redação do inciso V, assim como a do Convênio ICMS 57/99, e mais clara a redação do inciso VI, originada do Convênio ICMS 78/01.

Apresentou o exemplo do mês de janeiro de 2012, quando prestou serviços de televisão por assinatura que totalizaram o valor de R\$134.241,67, em que aplicou o percentual de 10% sobre o total da prestação de serviços para encontrar a base de cálculo no valor de R\$13.424,16 e sobre esta a alíquota de 27%, encontrando o valor de ICMS a recolher de R\$3.624,52.

Disse que o Art. 76 do RICMS/97, relativo à redução de base de cálculo nas operações com veículos automotores, é mais simples, porque determinou apenas o percentual de redução de base de cálculo, e que a redação do Art. 267 do RICMS/12 ficou melhor, defendendo que somente após 2014 é que as cargas tributárias sobre o valor do serviço passaram a ser de 10% e 5% para os serviços de televisão por assinatura e de internet, respectivamente.

Preconizou a aplicação da retroatividade benigna, nos termos do Art. 112 do CTN, não aplicando a multa de 60% ou a reduzindo para o valor mínimo de 20%, em razão do contexto apresentado.

Requeru a nulidade do Auto de Infração por cerceamento de defesa, ou a sua improcedência, ou ainda a aplicação do Art. 112 do CTN, prevalecendo as suas interpretações e as do parecer da ASTEC (fls. 4.055 a 4.061), em razão da variedade de interpretações possíveis das normas que estabelecem a base de cálculo do ICMS sobre serviços de televisão por assinatura e de internet.

Cientificado do arquivamento por intempestividade do Recurso Voluntário (fls. 4.105 a 4.108), o Autuado apresentou Recurso de Impugnação ao Arquivamento (fls. 4.131 a 4.135), o qual foi conhecido e provido pelo Presidente deste CONSEF (fls. 4.150 a 4.152).

Incluído em pauta para julgamento, esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal resolveu remeter o presente processo em diligência ao Autuante para que fossem analisadas as divergências apontadas nas razões de defesa em relação aos serviços de televisão por assinatura e de internet e, se pertinentes, elaborar novos demonstrativos de débito (fl. 4.162).

O Autuante elaborou a diligência solicitada (fls. 4.165 a 4.168), quando explicou que as razões de defesa já foram objeto de Informação Fiscal e passou a analisar as razões do Recurso Voluntário sintetizado nos seguintes termos:

- 1) Deve ser rejeitada a arguição de nulidade por não preencher os requisitos legais, notadamente o previsto no Art. 18 do RPAF/99, já que o seu direito à ampla defesa e ao contraditório lhe foram assegurados nos termos da legislação pertinente, tendo se manifestado em todas as fases que lhe era devido;
- 2) Deve ser rechaçado o pedido de prazo para apresentação de nova defesa por não preencher os requisitos das normas legais;
- 3) Deve ser indeferido o pedido de aplicação da decadência, por carecer de fundamentação legal, fato bem esclarecido na Informação Fiscal e no Acórdão ora recorrido;
- 4) O Recurso Voluntário se detém principalmente e tão somente sobre a interpretação da legislação tributária aplicável, sem apresentar nenhuma prova concreta ou fato novo, apelando para aplicação da norma presente a um fato pretérito;
- 5) Coube-lhe somente a aplicação correta da legislação regulamentadora da matéria enfocada;
- 6) A multa aplicada está prevista na legislação tributária, cabendo ao Autuado, caso entenda que a multa é confiscatória, tentar ação judicial visando a sua revogação;

- 7) Não é cabível a aplicação do disposto no Art. 112 do CTN no fato concreto;
- 8) Ficou mais do que caracterizado o equívoco do Parecerista da ASTEC, já que não se verifica em qualquer momento do comando da norma a observância de redução de base de cálculo de 90%, conforme o Autuado confessou ter utilizado.

Ao final, pugnou pelo não provimento do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão ora recorrida.

Em nova manifestação (fls. 4.171 a 4.173), o Autuado destacou que o Autuante elaborou uma espécie de “contrarrazões ao Recurso Voluntário”, silenciando sobre as divergências de PIS e COFINS entre seu Auto de Infração e o Parecer ASTEC e as inconsistências requeridas pelo órgão julgador, apenas sustentando a clareza da legislação e a caracterização do equívoco do Parecerista.

Argumentou que se a legislação fosse tão clara, seria bem evidente que o próprio Parecerista a conheceria suficientemente bem e não teria a mesma interpretação que teve, a qual deve prevalecer diante do Art. 112 do CTN e da inexistência de manifestação específica do Autuante sobre os cálculos apresentados pela ASTEC.

Apresentou sua concordância com a interpretação e as diferenças apuradas pela ASTEC (fls. 4.056 a 4.061), pugnando pela sua ratificação pelo CONSEF.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela procedência do Auto de Infração em epígrafe, em decorrência da falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas (Infração 01), e do recolhimento a menor do ICMS relativo à prestação de serviços de comunicação (Infração 02).

Não há no processo nenhuma manifestação relativa à Infração 01, seja em sede de Defesa ou de Recurso, motivo pelo qual mantenho a Decisão recorrida que a julgou procedente.

O Autuado, preliminarmente, suscitou a nulidade por violação à ampla defesa e ao contraditório, com base no Art. 149-A do RPAF/99, pois não lhe foi enviado a manifestação do Autuante em relação à Diligência realizada (fls. 4.074 e 4.075).

Constatou que o resultado da diligência, de que trata o Art. 149-A do RPAF/99, transscrito abaixo, foi devidamente cientificado ao Autuado, que inclusive elaborou manifestação concordando com os seus termos (fls. 4.068 a 4.072).

*“Art. 149-A. Se a diligência ou perícia implicar fatos novos, com juntada de demonstrativos ou provas documentais, o órgão preparador deverá dar ciência ao sujeito passivo e ao autuante, observado o disposto no §1º do art. 18.”*

Da mesma forma que ocorre com o resultado da diligência, não há cerceamento de defesa na falta de envio ao Autuado de manifestação elaborada pelo Autuante ou outro fiscal estranho ao feito, salvo se forem aduzidos fatos novos, com juntada de novos demonstrativos ou provas documentais, o que não ocorreu neste caso.

Além disso, verifico que o Autuado foi chamado à lide e se manifestou em diversos momentos do andamento do processo, apresentando detalhadamente os seus argumentos tanto em relação a preliminares quanto ao mérito da Infração 02.

Portanto, afasto a arguição de nulidade.

O Autuado questionou a ocorrência da decadência, porque já havia se passado mais de 5 anos entre as datas dos fatos geradores ocorridos em período anterior à data de 31 de março de 2008 e a data de ciência do Auto de Infração em 1º de abril de 2013.

Em conformidade com o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no Art. 150, §4º do

CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Entretanto, o referido Incidente de Uniformização faz a ressalva de que esse entendimento firmado deve ser aplicado apenas aos fatos geradores ocorridos posteriormente a 12/06/2008, data em que foi editada a Súmula Vinculante nº 08 pelo STF. Antes desta data, como não havia provimento judicial definitivo e vinculante acerca da questão, não dispunha a Administração de substrato jurídico que lhe autorizasse negar aplicação à norma do Art. 107-B, §5º do COTEB, transcrita a seguir, então válida, vigente e eficaz:

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

Afasto a alegação de decadência, que só teria ocorrido se o lançamento tivesse sido efetuado a partir de 1º de janeiro de 2014, tendo em vista que os fatos geradores a que o pleito se refere são anteriores a 12 de junho de 2008, data indicada na ressalva acima.

Afastadas as preliminares, para a análise do mérito deve ser verificada a legislação pertinente às prestações de serviço de comunicação, especialmente os Arts. 66, I, “b”, e 86, V e VI do RICMS/97, vigente à época dos fatos geradores, *in verbis*:

*“Art. 66. A base de cálculo do ICMS, nas prestações de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de serviços de comunicação, quando não prevista expressamente de forma diversa em outro dispositivo regulamentar, é:*

*I - o preço do serviço ou, na falta deste, o preço corrente do serviço no local da prestação:*

*...  
b) na prestação onerosa de serviço de comunicação (art. 4º, I);*

*...  
Art. 86. É reduzida a base de cálculo:*

*...  
V - das prestações de serviço de televisão por assinatura, de tal forma que a incidência do imposto resulte numa carga tributária de 5% (cinco por cento), de 01/09/99 até 31/12/99, 7,5% (sete inteiros e cinco décimos por cento), de 01/01/00 até 31/12/00 e de 10% (dez por cento), a partir de 01/01/01, sendo que (Conv. ICMS 57/99):*

*a) a redução da base de cálculo será aplicada, opcionalmente, pelo contribuinte, em substituição ao sistema de compensação do imposto (débito/crédito), hipótese em que deverá renunciar a utilização de quaisquer créditos fiscais, no período considerado;*

*b) o contribuinte ficará obrigado ao cumprimento regular da obrigação tributária principal;*

*c) o descumprimento da condição prevista na alínea “b” implicará na perda do benefício a partir do mês subsequente àquele em que se verificar o inadimplemento, ficando a reabilitação à fruição do benefício condicionada ao recolhimento do débito fiscal remanescente ou ao pedido de seu parcelamento, a partir do mês subsequente ao da regularização;*

*d) todos os meios e equipamentos necessários à prestação do serviço, quando fornecidos pela empresa prestadora, devem estar incluídos no preço total do serviço de comunicação.*

*VI - das prestações onerosas de serviço de comunicação, na modalidade de provimento de acesso à internet, realizadas por provedor de acesso, de forma que a carga tributária seja equivalente ao percentual de 5% (cinco por cento) do valor da prestação, até 31/12/12 (Conv. ICMS 78/01), sendo que:*

*a) a redução será aplicada, opcionalmente, pelo contribuinte, em substituição ao sistema normal de compensação do imposto (débito/crédito);*

*b) a opção pelo benefício previsto no caput do inciso VI, implica na renúncia a utilização de quaisquer outros créditos ou benefícios fiscais.*

*c) nas prestações de serviço de Internet em que o estabelecimento prestador esteja localizado em unidade federada diversa da do usuário, o pagamento do imposto deve ser efetuado na proporção de 50% (cinquenta por cento) à unidade da Federação de localização do usuário do serviço e 50% (cinquenta*

*por cento) à unidade da Federação de localização da empresa prestadora (Convênio ICMS 79/03)."*

Da sua leitura, verificamos que há um equívoco de interpretação tanto do Autuado quanto do Parecerista da ASTEC, já que, em ambos os casos, tanto a prestação de serviços de televisão por assinatura quanto de internet, há o benefício de redução de base de cálculo de forma que a carga tributária seja de 10% e de 5%, respectivamente.

Ou seja, não há interpretação minimamente razoável para concluir que a base de cálculo da prestação de serviços de televisão por assinatura possa ser reduzida para 10%, já que a expressão é bem clara: "*de tal forma que a incidência do imposto resulte numa carga tributária ... de 10% (dez por cento), a partir de 01/01/01 ...*".

Da mesma forma ocorre com a prestação de serviços de internet, cuja expressão é semelhante e cristalina: "*de forma que a carga tributária seja equivalente ao percentual de 5% (cinco por cento) do valor da prestação ...*".

Como a legislação define a carga tributária a ser aplicada, e não o percentual de redução de base de cálculo, não importa qual a alíquota a ser utilizada, seja 25%, utilizada pelo Autuante e prevista no Art. 16, II, "I" da Lei nº 7.014/96, com redação vigente à época dos fatos geradores, ou 27% (acrescida de 2%, vinculado ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza), visto que o valor do imposto devido não se altera.

Em sua Defesa, o Autuado afirmou que começou a prestar serviços de internet a partir de outubro de 2010, conforme planilha sintética que acostou, mas os demonstrativos demonstram que foi considerado que somente prestava serviços de televisão por assinatura, cuja carga tributária é mais elevada.

Compulsando as planilhas analíticas, verifiquei que os seus valores totais divergem dos valores indicados nas planilhas sintéticas acostadas e do livro Registro de Saídas, sendo que além de utilizar equivocadamente uma redução da base de cálculo de 90%, utilizou para o cálculo do imposto a alíquota de 17%.

Por outro lado, comparando as planilhas demonstrativas da autuação com o livro Registro de Saídas, verifico que o Autuante não recompôs a base de cálculo do imposto com a inclusão dos valores do imposto exigido.

Portanto, se forem refeitos os demonstrativos, considerando os dados constantes das planilhas sintéticas acostadas à Defesa do Autuado relativos à prestação de serviços de televisão por assinatura e de internet, com a recomposição da base de cálculo com a inclusão do imposto devido no seu valor, o imposto exigido será superior ao lançado.

Ressalto que não é possível majorar o valor exigido no Auto de Infração, bem como não há como efetuar um lançamento complementar em razão dos fatos geradores terem ocorrido há mais de 8 anos.

No tocante à solicitação de afastamento ou redução da multa aplicada, está sendo exigida multa por descumprimento de obrigação principal, nos termos da legislação vigente, estando o percentual da multa devidamente previsto em lei, não cabendo o seu cancelamento ou redução nos termos do Art. 158 do RPAF/99.

Também não há como aplicar o Art. 112 do CTN ao presente caso, posto que não há dúvidas quanto à capituloção legal do fato, à natureza ou às circunstâncias materiais do fato ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, à autoria, imputabilidade, punibilidade ou à natureza da penalidade aplicável ou à sua graduação.

Quanto à menção às divergências de PIS e COFINS, destaco que a autuação não versou sobre este tema, não se aplicando à presente autuação.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 217445.0301/13-4, lavrado contra **CABLE.COM TELECOMUNICAÇÕES LTDA. - EPP**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$503.919,15**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de setembro de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGF/PROFIS