

A. I. Nº - 298636.0007/18-5
AUTUADO - SKY SERVIÇOS DE BANDA LARGA LTDA
AUTUANTE - EDSON JOSE DE OLIVEIRA CARNEIRO
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 19/03/2019

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0038-03/19

EMENTA: ICMS. ALÍQUOTA. ERRO NA DETERMINAÇÃO. IMPOSTO RECOLHIDO A MENOS. Restou comprovado que a empresa aplicou indevidamente a redução de base de cálculo prevista para as prestações de serviços de comunicação. Em sede de informação fiscal, o Autuante corrigiu o demonstrativo de apuração, a partir de abril de 2017 a carga tributária devida ao Estado de São Paulo que passou de 10%, para 12%, reduzindo o valor da exigência fiscal. Infração parcialmente subsistente. Não acolhido o pedido de redução ou cancelamento das multas aplicadas, por falta de amparo legal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração lavrado em 19/09/2018, exige crédito tributário no valor de R\$9.295.179,35, acrescido da multa de 60%, em razão de recolhimento a menos do ICMS relativo à prestação de serviços de comunicação, nos meses de fevereiro a dezembro de 2017 - Infração **03.09.01**.

Consta como complemento que “Contribuinte calculou a base de cálculo do ICMS sobre serviços de televisão por assinatura com base na alíquota de 25% sendo que a alíquota do Estado da Bahia para serviços de telecomunicações é de 28% conforme estabelece a Lei 7.014/96, no seu art. 16, inciso V, combinado com 16-A. Está sendo cobrada a diferença não recolhida que é devida ao Estado da Bahia.”

O autuado ingressa com defesa, fls. 25 a 42. Depois de resumir o teor da autuação articula os seguintes argumentos.

Menciona que o serviço de televisão por assinatura prestado é um serviço não medido e o preço (assinatura) é cobrado dos assinantes por um período definido de tempo (mensal). Assim, quando os assinantes do serviço estão fora do Estado de São Paulo, recolhe o ICMS em partes iguais para as duas Unidades da Federação envolvidas na prestação, atendendo estritamente ao que determina a regra do §6º, do art. 11, da LC nº 87/96.

Lembra no Estado da Bahia há previsão do Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza (“FECEP”), a qual prevê que as alíquotas incidentes na prestação de serviços de comunicação devem ser acrescidas de 2%, nos termos do art. 16, inciso V, e art. 16-A, da Lei 7.014/1996.

Revela que ordinariamente, a alíquota do ICMS para as prestações de serviço de comunicação é de 26%, nos termos do art. 16, inciso V, da Lei nº 7.014/96. Entretanto, em virtude da existência do Convênio ICMS nº 57/1999 (revogado pelo Convênio ICMS nº 99/15 e substituído pelo Convênio ICMS nº 99/15, com efeitos a partir de 06/01/16), o qual foi internalizado pelo RICMS-BA/12, a base de cálculo do referido imposto para os serviços de televisão por assinatura foi reduzida de forma que a carga tributária fosse de 15%, conforme atual disposição do art. 267, inciso II, do RICMS-BA/99. Arremata frisando que o RICMS-BA/12, prevê uma redução de base de cálculo que acarretava carga tributária efetiva de 15% sobre os serviços de televisão por assinatura durante o exercício de 2017.

Diz que, independentemente da alíquota aplicável (incluindo o cômputo do adicional ao FECEP), a carga tributária final e efetiva sobre os serviços de televisão por assinatura, no que diz respeito ao período questionado, deve ser de 15%.

Afirma que o Auto de Infração lavrado pela fiscalização da Bahia, sob a acusação de que teria promovido recolhimentos insuficientes de ICMS em decorrência de aplicação supostamente equivocada de alíquota e da falta de recolhimento do FECEP aos seus cofres durante o período compreendido entre fevereiro e dezembro de 2017, totalizando um débito de R\$9.295.179,35, ao qual foi acrescido de multa de 60% e juros moratórios, remontando o montante original de R\$15.568.298,85.

Assinala que a exigência em questão não merece prevalecer uma vez que esta infringe diretamente a própria legislação baiana por pretender que a carga tributária incidente sobre a prestação de serviços de telecomunicação de televisão por assinatura seja superior àquela permitida à época dos fatos abrangidos pela autuação. Isso porque, como se extrai do disposto do art. 267, inciso II, do RICMS-BA/12, independentemente da alíquota aplicada na composição da base de cálculo, esta será reduzida de forma que a carga tributária efetiva seja sempre de 15%.

Afirma que as exigências veiculadas neste Auto de Infração são resultados de erros materiais cometidos pela fiscalização na elaboração dos cálculos para a composição do valor pretendido. Isso porque, a sistemática de cálculo adotada pela fiscalização, além de desprezar o regime de redução da base de cálculo do ICMS do qual é optante, não possuem seus critérios previstos em lei.

Destaca que, diante da impossibilidade de se exigir as diferenças apuradas pela fiscalização, restará clara a completa ilegitimidade do lançamento contido no Auto de Infração ora impugnado, que deverá ser cancelado.

Ao cuidar do mérito observa que o Auto de Infração em questão nega a aplicabilidade de norma de âmbito nacional, internada integralmente pelo Estado da Bahia, e que prevê a redução de base de cálculo sobre suas atividades, estabelecendo carga tributária fixa específica às prestações de serviços de televisão por assinatura (Convênio ICMS nº 57/99, substituído pelo Convênio ICMS nº 99/15, com efeitos a partir de 06/01/16).

Cita que com o objetivo de aliviar a tributação incidente sobre os serviços de televisão por assinatura e, logo, abrandar os pleitos dos prestadores no sentido de que tal serviço estaria sujeito, quando muito, à tributação pelo ISS, em 22 de outubro de 1999, as Unidades da Federação, por meio do Convênio ICMS 57/99, estabeleceram a possibilidade de o contribuinte optar pelo regime de tributação diferenciado referido.

Lembra que o referido Convênio foi revogado pelo Convênio ICMS nº 99/15 e suas disposições foram substituídas pelas disposições do Convênio ICMS nº 78/15 (com efeitos a partir de 01/01/16). Continua assinalando que, de acordo com o que dispõe o Convênio ICMS nº 57/99, ficaram as unidades federativas autorizadas a conceder redução de base de cálculo do ICMS nas prestações de serviço de televisão por assinatura de modo que a carga fiscal sobre esta atividade fosse equivalente ao mínimo de *i*) - 5% durante o exercício de 1999, *ii*) - 7,5% durante o exercício de 2000, *iii*) - 10% a partir do exercício de 2001.

Revela que tal ato tem natureza meramente autorizativa, portanto, que sua simples celebração não impõe aos seus signatários a obrigação de introduzir em sua legislação interna as disposições dele constantes. Diz ficar a critério de cada unidade federativa a internação ou não de seus mandamentos. Lembra que a concessão deste benefício, contudo, não é gratuita, eis que, sua contrapartida consiste na vedação da possibilidade de que seus beneficiários apropriem quaisquer créditos de ICMS em decorrência da aquisição de quaisquer insumos correlatos aos serviços que presta.

Pondera que à época dos fatos já existia a possibilidade de que os prestadores fossem tributados efetivamente a uma carga fiscal total correspondente a no mínimo 10%, desde que a unidade

federativa tivesse internado as disposições do Convênio e os contribuintes tivessem feito a opção do regime alternativo, deixando de apropriar créditos.

Assinala que estas diretrizes dos Convênios ICMS nº 57/99 e nº 78/15 são bastante coerentes, pois, como já mencionado, estes próprios Convênios foram celebrados pelos Estados como forma de viabilizar a incidência do ICMS sobre os serviços de televisão por assinatura e de maneira a garantir um tratamento uniforme por todos os Estados aos serviços de televisão por assinatura via satélite. Frisa que foi neste contexto que o Estado da Bahia, ao editar o seu Regulamento do ICMS, internalizou efetivamente as disposições dos Convênios do ICMS em comento. Remata assinalando que de acordo com esses dispositivos, atualmente, a base de cálculo do ICMS nas prestações de serviços de televisão por assinatura fica reduzida de forma que a incidência do imposto resulte no percentual de 15%, no inciso II, do art. 267, do RICMS-BA/12.

Lembra que, à época dos fatos abrangidos pela autuação ora combatida, o Estado da Bahia já havia internalizado as disposições do Convênio ICMS 57/99 e 78/15, de modo que carga tributária total para os serviços de televisão por assinatura prevista na sua legislação era equivalente a 15%, nos moldes acima explicitados. Acrescenta destacando que, a partir da análise da norma em questão, percebe-se que, nos casos de serviços de televisão por assinatura, o valor da prestação devia ser reduzido proporcionalmente de modo que o valor resultante da aplicação da alíquota vigente para a atividade resultasse sempre em carga tributária equivalente a 15%.

Registra que, especificamente em relação às receitas oriundas da prestação de serviços de TV por assinatura, é evidente que a constituição do presente lançamento sob o fundamento de que o *“contribuinte calculou a base de cálculo do ICMS sobre serviços de televisão por assinatura com base na alíquota de 25%, sendo que a alíquota no estado da Bahia é de 28%”* contradiz própria legislação baiana, o que, evidentemente, não pode ser admitido.

Sustenta que, a carga tributária final a que estava sujeita a atividade tinha de ser obrigatoriamente equivalente a 15%, independentemente da alíquota utilizada pelo contribuinte ou do adicional devido ao FECEP instituído pelo Estado da Bahia. Continua revelando que em decorrência da legislação em vigor no Estado da Bahia, a Defendente devia adicionar 2% à alíquota padrão do ICMS, aplicando-a (28%) sobre a base de cálculo reduzida proporcionalmente, de maneira a resultar na carga final de 15%.

Afirma ser a conclusão simples. Explica que, como já havia norma específica determinando (i) qual devia ser a carga tributária final e total nas prestações de serviço de televisão por assinatura e (ii) que a forma para se atingir tal carga era a redução proporcional da base de cálculo, é evidente que independentemente da alíquota aplicável, o resultado devia sempre corresponder a 15%.

Assevera não procederem os cálculos realizados pela fiscalização, que, com a finalidade de sustentar uma autuação, cometeu erro grosseiro nos cálculos, resultando em um procedimento sem qualquer base legal que, inclusive contraria a própria legislação baiana.

Menciona que a fiscalização não questiona a divisão da base de cálculo do ICMS relativa aos serviços em questão entre a Unidade Federada do prestador dos serviços e a do tomador. Diz ser incontroverso nos autos que: *i*) - os serviços em questão tratam-se de serviços “não medidos”; e *ii*) - a base de cálculo relativa ao ICMS deve ser dividida em partes iguais entre a Unidade Federada do prestador dos serviços e a do tomador, na forma do art. 11, inciso III e §6º, da Lei Complementar nº 87/1996.

Quanto à discussão sobre a limitação do montante do ICMS incidente sobre os serviços de DTH, da análise do cálculo da exigência lançada no Auto de Infração, diz que igualmente se verifica que a fiscalização negou a aplicabilidade do regime de redução de base de cálculo previsto no Convênio ICMS nº 78/15. Observa que as reduções de base de cálculo se apresentam como benefícios fiscais concedidos pelas administrações tributárias, em sua maioria por meio de

normas editadas pelo CONFAZ, com o objetivo de diminuir a carga fiscal de determinados segmentos da economia.

Ressalta que as normas que dispõem sobre as reduções de bases de cálculo acabam por afetar diretamente o modo de calcular a exação tributária pertinente à operação ou prestação alcançada, determinando uma forma de pagamento que implica diminuição valorativa do montante a ser recolhido aos cofres públicos.

Frisa que para aplicação do benefício, é necessário efetuar o cálculo da redução que deve ser diminuído da base de cálculo do imposto ou aplicação da carga efetiva de redução, dependendo do caso. No caso dos serviços de televisão por assinatura, a técnica que se adota no Convênio ICMS 57/99 e 78/15 é a de diminuição da base de apuração do ICMS incidente na prestação, de modo a resultar num percentual definido.

Afirma que à época dos fatos autuados, como já devidamente argumentado acima, no Estado da Bahia a regra inserida no aludido Convênio, disposta no inciso II, do art. 267, do RICMS-BA/12, previa, em relação aos serviços de televisão por assinatura, a possibilidade de adoção do regime alternativo de tributação, determinando a redução da base de cálculo do ICMS para que carga tributária incidente equivalesse a 15%.

Sustenta que, em decorrência da norma vigente no momento das operações Defendentes, para apurar o ICMS devido sobre as suas operações, devia aplicar o percentual de redução sobre o valor das receitas dos serviços prestados aos tomadores baianos, de maneira a resultar na carga final de 15%.

Revela que, independentemente da alíquota do ICMS aplicada, a base de cálculo será reduzida para que a carga tributária final seja de 15%. Prossegue destacando que a única diferença que a utilização de uma ou de outra alíquota causaria é na redução da base de cálculo, a qual (base de cálculo) será menor quanto maior for a alíquota aplicada pela legislação, mas o resultado necessariamente sempre será uma carga tributária final equivalente a 15%.

Menciona que a diferença na adoção de uma ou de outra alíquota não causa qualquer influência no montante de ICMS efetivamente devido, tendo em vista as disposições do Convênio ICMS nº 78/15 e do inciso II, do art. 267, do RICMS-BA/12. Diz não proceder, no presente caso, o argumento da fiscalização de que utilizou alíquota inferior àquela prevista pela legislação (25%) e, por isso, teria apurado e recolhido ICMS em valor inferior ao efetivamente devido, porque, ao final a carga tributária total dos serviços de telecomunicação em questão é sempre de 15%.

Prossegue registrando que a alíquota ordinária do ICMS sobre serviços de telecomunicação era de 28%, o valor das receitas auferidas na prestação dos serviços deveria ser reduzido em 46,42% (para que a carga tributária passe a corresponder a 15%). E, por conseguinte, para fins de apuração do ICMS devido, a base de cálculo do imposto a ser recolhido deveria corresponder ao percentual de 53,57% do valor total dos serviços prestados, nos termos da legislação vigente.

Pondera que a despeito das regras aplicáveis ao cálculo do ICMS incidente sobre os serviços de televisão por assinatura, ao lavrar o Auto de Infração, a fiscalização, de maneira totalmente equivocada, presumiu que o cálculo do ICMS devido ao Estado da Bahia havia sido realizado com a alíquota de 25%, como se esta alíquota pudesse influenciar o valor do ICMS a ser recolhido aos cofres baianos.

Desataca que a fiscalização partiu dos valores totais de ICMS informados na EFD (que considera a parcela devida ao Estado de São Paulo e ao Estado da Bahia) para cada período de apuração (coluna “DebSaída”) e, para chegar ao total das receitas da Defendente (base de cálculo “original” sem a redução), dividiu tais valores por 10% (coluna “BC S/Red. (Aliq.25%)” da tabela apresentada pela fiscalização).

Explica que a fiscalização “retirou” das receitas da Defendente o percentual equivalente a 25%, presumindo que em suas receitas conteriam 25% pertinente a esta alíquota, resultando nos valores

apurados na coluna “VL sem ICMS”. Sobre esse valor “sem os 25%”, a fiscalização acrescentou – de forma totalmente equivocada e ilegal – o percentual equivalente a uma alíquota de 28%, resultando nos valores exorbitantemente maiores que as receitas da Defendente (coluna “BC S/Red. (Aliq. 28%)”). Frisa que estes valores, como se nota do Auto de Infração, serviram de base de cálculo para a aplicação da carga tributária equivalente a 15%, que após a divisão por dois, resultou o montante de ICMS que a fiscalização entendeu que deveria ser o devido (Doc. 03 - tabela em Excel, que colaciona à fl. 34.

Ressalta que a fiscalização deixou de considerar que o ICMS no Estado de São Paulo passou a ser de 12% e não mais de 10%, como a fiscalização aparentemente indicou em seus cálculos. Ou seja, a partir do mês de abril de 2017, a fiscalização não observou que a carga efetiva dos serviços de televisão por assinatura, no Estado de São Paulo, passou a ser de 12%. Destaca que, conseqüentemente, o valor obtido pela fiscalização em relação às receitas auferidas referente aos meses de abril a dezembro de 2017 são exorbitantemente maiores que os efetivamente auferidos.

Cita como exemplo o mês de abril de 2017, para o qual a fiscalização apontou incorretamente como receita auferida o montante de R\$64.559.873,60, valor este que foi aumentado em razão das distorções do cálculo efetuado pela fiscalização, ou seja, o valor considerado na base de cálculo tributada pela fiscalização nem de longe corresponde às receitas auferidas nas prestações de serviços de televisão por assinatura a tomadores localizados no Estado da Bahia. Continua frisando que o cálculo equivocado realizado pela fiscalização (que, vale dizer, não possui base legal) distorceu completamente a base de cálculo, resultando na presunção de que teria auferido receitas as quais não foram de fato auferidas.

Diz carecer de qualquer validade a sistemática adotada, uma vez que inexistente fundamento legal que permita ao fisco realizar este tipo de cálculo, presumindo receitas inexistentes.

Declara que o resultado do cálculo, seria o mesmo que se admitir uma carga tributária diferente daquela estabelecida no inciso II, do art. 267, do RICMS-BA/12, de 15%. Ou seja, a carga tributária final, de acordo com a sistemática adotada pelo fiscal, não equivaleria a 15%, como a própria legislação baiana determina.

Registra que a pretensão exigência contida no Auto de Infração do período em questão não se sustenta pelo fato de que, muito embora a fiscalização tenha admitido tanto a aplicação da regra de repartição da base de cálculo (art. 11, inciso III e §6º, da Lei Complementar nº 87/1996) quanto à determinação de que a carga tributária dos serviços em questão seja de 15%, na composição do valor autuado, a fiscalização aplicou essas regras de maneira totalmente equivocada. Pondera que se tivesse a fiscalização efetuado os cálculos observando a legislação vigente, teria identificado que não houve qualquer pagamento a menos, como diz demonstrar no Doc. 04 - tabela em Excel), fl. 35.

Assinala que, como se nota na citada tabela, partindo-se das receitas efetivamente auferidas pela Defendente relativas aos serviços de televisão por assinatura, procedeu aos cálculos na forma da legislação, como deveria ter realizado a fiscalização, nesse sentido, as etapas foram: *a*)- Valores correspondentes às receitas auferidas no período; *b*) - Corresponde à metade da base de cálculo do ICMS, de competência do Estado da Bahia (na forma da Lei Complementar nº 87/96, art. 11, inciso III, e §6º); *s*) - Redução da base de cálculo para que a carga tributária seja equivalente a 15% (redução para 53,57%), na forma do artigo 267, inciso II, RICMS-BA/12; *d*)- Aplicação da alíquota de 28%, correspondente ao ICMS (26%) e ao FECEP (2%). Finaliza asseverando que este é o valor que a fiscalização, segundo a legislação aplicável, deveria ter chegado ao revisar sua apuração.

Destaca que, com relação à diferença apurada na coluna “F”, tais diferenças decorrem de receitas auferidas a título de veiculação, sobre os quais não se aplica o regime de redução da base de cálculo previsto no art. 267, inciso II, do RICMS-BA/12.

Diz que em relação ao mês período de março de 2017, o valor que a fiscalização reconhece como “recolhido” corresponde ao montante de R\$3.861.395,25. Salienta que na apuração referente a esse

mês, além do valor recolhido por meio de guia (R\$3.861.395,25), foram compensados - conforme orientação da própria SEFAZ/BA à época - valores recolhidos a maior no mês de janeiro de 2017 (R\$167.982,77) e os valores referentes aos descontos concedidos, os quais inadvertidamente não foram deduzidos das apurações dos meses de janeiro a março de 2017 (R\$106.195,66). Consequentemente, destaca que, em relação a esse mês, o montante de imposto apurado deveria corresponder à quantia de R\$4.135.573,68, correspondente ao valor pago em guia de recolhimentos (R\$3.861.395,25) e compensado (R\$274.178,43).

Prossegue afirmando que em todo o período autuado recolheu o ICMS na forma da legislação baiana e, caso a fiscalização tivesse aplicado de forma correta a legislação indicada no lançamento, não haveria qualquer diferença devida, passível de lançamento.

Menciona que, com a finalidade de demonstrar o quão descabida é a alegação do Auto de Infração, de que teria utilizado alíquota de 25% e, por isso, teria recolhido exatamente o montante de ICMS devido ao Estado da Bahia, preparou o cálculo que diz demonstrar, por força do art. 267, inciso II, RICMS-BA/12 e que, independentemente da alíquota utilizada para a apuração, a carga tributária final deve corresponder à 15% (Doc. 04 - tabela em Excel), fl. 37. (Mesmo valor apurado com a alíquota de 28%, a diferença está somente na redução na base de cálculo).

Observa que, se tivesse utilizado a alíquota de 25% em sua apuração, por decorrência do regime de redução de base de cálculo de carga tributária seja equivalente a 15%, o valor efetivamente recolhido ao Estado da Bahia não seria diferente do que aquele resultante da alíquota de 28%.

Reafirma que a carga tributária total do ICMS incidente sobre os serviços de televisão por assinatura 15%, na forma do art. 267, inciso II, RICMS-BA/99. Diz ser forçoso concluir que, no caso em questão, está comprovado que o débito constituído no Auto de Infração é manifestamente indevido, representando erro de fato, oriundo da falha contida no cálculo da diferença que pauta a exigência impugnada.

Observa que o erro contido no cálculo revela um vício na constituição dos lançamentos contidos na autuação. Afirma que retirada do ordenamento jurídico de lançamento tributário eivado de vício insanável constitui recomposição da situação de legalidade e corolário lógico da aplicação do princípio da supremacia do interesse público. Enfatiza que em se tratando da base de cálculo, matéria fundamental na definição da constituição do crédito tributário perseguido pela fiscalização, havendo, como no caso presente, erro na sua composição, é patente a nulidade da autuação por violação ao princípio da legalidade.

Para que seja possível a realização do direito e a consequente aplicação da norma tributária, afirma ser imprescindível o ato de lançamento tributário. Assinala que mediante a expedição desta espécie de ato administrativo é que se dá a formalização do crédito tributário, quando a autoridade tributante, ao declarar a ocorrência em concreto do fato gerador da obrigação tributária, indica os sujeitos da relação jurídica instalada, bem com os termos de sua exigibilidade.

Sustenta que, diante da imprescindibilidade da expedição do lançamento tributário para a aplicação da norma jurídica tributária, torna-se evidente a importância dessa categoria de ato administrativo no curso da atividade tributante desenvolvida pela Administração Pública. Diz que a submissão ao princípio da estrita legalidade não é mera diretriz, mas imposição à Administração Pública. Lembra que a CF/88, art. 37, preceitua que a atividade da Administração Pública deve se pautar, entre outros princípios, pela estrita legalidade, e que o CTN, art. 142, prevê que a atividade de lançamento é vinculada à lei.

Observa que a vinculação do ônus tributário ao patrimônio do contribuinte somente se justifica nas situações suficientemente descritas em lei e perfeitamente identificadas no mundo dos fatos, sob pena de se tributar - como no presente caso - uma realidade econômica inexistente ou diversa daquela prevista na hipótese de incidência correspondente. Remata frisando que não pode a administração pública exigir tributo sem que haja fundamento legal que motive a cobrança, como pretenderam a fiscalização, sob pena de infringir o princípio da estrita legalidade ao qual, vale frisar, está vinculada a fiscalização.

Sustenta não restar dúvidas, portanto, de que o Auto de Infração impugnado contém erros que conduzem ao seu cancelamento, na medida em que a fiscalização constituiu a exigência em discussão sem obedecer aos critérios da legislação pertinente.

Remata assinalando que, diante da ausência de fundamento legal para suportar a exigência no presente caso, tendo em vista que os serviços de TV por assinatura estão sujeitos à carga tributária máxima 15%, nos termos do art. 267, inciso II, do RICMS-BA/12, pugna pelo cancelamento o presente lançamento.

Frisa que na hipótese de que prevaleçam as exigências ora impugnadas, não poderiam ser exigidos valores decorrentes da aplicação de juros de mora sobre o valor da multa de ofício lançada.

Assinala que nos casos de lançamento de ofício formalizado por Auto de Infração, os juros de mora vêm sendo exigidos também sobre o valor da multa lançada de ofício, sob a justificativa de que essa penalidade se enquadra no conceito de “crédito tributário” de que trata o art. 161, do CTN.

Assevera que, a inclusão da multa de ofício no conceito de “crédito tributário” está equivocada. Afirma que, segundo o CTN as obrigações tributárias têm natureza principal ou acessória. Continua frisando que em seu art. 113, §1º estabelece que as obrigações tributárias principais são aquelas de natureza pecuniária, e que envolvem, portanto, o pagamento de tributos em dinheiro ou em outro meio de troca. Acrescenta que as obrigações acessórias, por sua vez, são as que derivam de meros deveres administrativos instrumentais cuja finalidade é controlar os fatos relevantes relativos ao surgimento das obrigações principais (art. 113, §2º do CTN).

Revela que uma vez que a obrigação principal já possui um valor predeterminado, o seu descumprimento torna exigível exatamente o montante do tributo não pago. Já em relação à obrigação acessória, considerando que o seu objeto não tem natureza patrimonial, o seu descumprimento não tornaria exigível, em princípio, nenhum valor, não fosse a penalidade pecuniária normalmente estabelecida pela legislação.

Destaca que, como o funcionamento do sistema tributário nacional depende não apenas do pagamento dos tributos, mas também do controle dos fatos relevantes para a sua apuração, optou o legislador por conferir às obrigações acessórias status de obrigações principais quanto à exigência da respectiva penalidade pecuniária. Explica que daí o §3º do art. 113, do CTN determinar que a sua inobservância converte a respectiva penalidade pecuniária em obrigação principal.

Registra que, dada a importância da obrigação acessória na atividade de arrecadação, a penalidade pecuniária aplicável em razão do seu descumprimento se transforma em obrigação principal, sendo que essa “conversão” tem a finalidade de permitir que o ente arrecadador responsável exija o seu cumprimento por parte dos contribuintes.

Lembra que de acordo com o CTN, apenas a penalidade pecuniária decorrente do descumprimento da obrigação acessória é que se converte em obrigação principal, apenas essa penalidade se insere no conceito de crédito tributário de que trata o art. 139, do CTN. Frisa que essa conclusão é de extrema importância no tocante à base de incidência dos juros de mora, uma vez que o art. 161, do CTN é expresso no sentido de que apenas o crédito não pago no vencimento é que é acrescido de juros de mora.

Pondera que, considerando que *i*) - que apenas as penalidades por descumprimento de obrigações acessórias se convertem em obrigação principal e *ii*) - apenas a obrigação principal constitui crédito tributário, não é difícil concluir que somente as penalidades por descumprimento de obrigações acessórias são acrescidas de juros de mora se não forem pagas no prazo legalmente estabelecido.

Menciona que as multas aplicadas nos lançamentos de ofício, por não decorrerem do descumprimento de obrigações acessórias, não constituem crédito tributário propriamente dito. Afirma que a consequência disso é que tais multas não sofrem a incidência dos juros de mora, já que o art. 161, do CTN é expresso no sentido de que apenas o crédito tributário não pago no vencimento é que é acrescido de juros de mora. Traz a colação lição do jurista, Hugo de Brito Machado, para corroborar este seu entendimento.

Assevera que os acréscimos legais decorrentes do descumprimento de obrigação tributária principal, dentre eles a multa de ofício, não devem sofrer a incidência dos juros de mora que trata o art. 161, do CTN. Ressalta que o fato das multas de ofício serem registradas nos autos de infração e integrarem o valor total da dívida do contribuinte, não as torna parte integrante do crédito tributário definido pelo CTN.

Afirma que as multas lançadas de ofício por falta de recolhimento de tributo têm a finalidade de punir o contribuinte não apenas pelo descumprimento da obrigação tributária, mas também por não ter ele sanado seus erros espontaneamente, obrigando a autoridade fiscal a, de ofício, efetuar a cobrança do imposto ou da penalidade cabível. Sustenta que, tanto as multas aplicadas de ofício não integram o crédito tributário que o próprio art. 161, do CTN determina que os juros de mora serão aplicados ao crédito tributário não pago sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis, numa clara demonstração de que o crédito tributário e a penalidade de ofício são medidas distintas.

Declara que se as multas de ofício integrassem o conceito de crédito tributário, não existiria motivo para o próprio CTN ressaltar que a aplicação dos juros não prejudica a imposição de penalidade. Tem-se, portanto, que, em não sendo a multa de ofício parte integrante do crédito tributário, mas apenas uma penalidade por infração à lei tributária, caso o Auto de Infração seja mantido, deverá ser afastada a incidência dos juros sobre a respectiva multa de ofício, pelos motivos aduzidos.

Protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas, inclusive pela possibilidade de sustentação oral dos seus argumentos.

Conclui requerendo seja a presente Impugnação recebida, processada e, ao final, julgada integralmente procedente para que:

- i*) - seja cancelado o Auto de Infração, uma vez que restou comprovado ilegalidade das exigências em virtude dos cálculos realizados pela fiscalização; e
- ii*) - se determine a exclusão imediata dos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício lançada.

O Autuante presta informação fiscal, fl.113, e acosta demonstrativos às fls. 114 a 125. Inicialmente, destaca que os valores de ICMS devido foram recalculados considerando que a partir de abril a carga tributária devida ao Estado de São Paulo é de 12%, uma nova planilha com os valores recalculados se encontra anexada à informação fiscal.

Quanto à procedência deste Auto de Infração, frisa que a carga tributária de 10% ou 15% não é a mesma independente da alíquota utilizada, pois se trata de redução da base de cálculo e o valor da base de cálculo utilizando-se alíquota de 25% não é o mesmo se for utilizada a alíquota de 28%.

Registra que este assunto foi discutido inclusive no GT-40 - Grupo de Trabalho 40 que reúne representantes das Secretarias de Fazenda de todos os estados em Brasília para se discutir

questões tributárias e a conclusão que se chegou foi que se a alíquota aplicada é menor do que a correta deve-se cobrar a diferença.

Conclui assinalando entender que o Auto de Infração é procedente.

O Impugnante se manifesta às fls. 135 a 137, nos termos que se seguem.

Revela que apresentou Defesa, alegando, em apertada síntese, que os cálculos realizados pela fiscalização não procedem, porquanto não observaram a carga tributária total da incidência do ICMS sob Serviços de Telecomunicação, qual seja, 15%. Prossegue assinalando que pugnou pela correção dos cálculos realizados pelo Autuante, porquanto os valores indicados no lançamento original conteriam erros, notadamente em relação ao ICMS considerado como recolhido para o Estado de São Paulo.

Declara que revendo os cálculos efetuados no lançamento originário, às fls. 113 e seguintes, Autuante fiscal retificou os valores autuados, atestando justamente que havia desconsiderado a alteração da alíquota paulista, conforme planilha comparativa que apensa à fl. 136.

Frisa que consoante se constata nas tabelas carregadas aos autos, após corrigir um dos critérios aplicado no cálculo efetuado na composição do total exigido no Auto de Infração original, o fiscal Autuante reduziu o valor correspondente ao montante da exigência principal em R\$6.986.290,01. Acrescenta assinalando que a se considerar o valor da multa lançada (no percentual de 60% da diferença) e os acréscimos de mora aplicados, verifica-se que, após a correção de um dos critérios considerados, o valor lançado no Auto de Infração originário foi reduzido em aproximadamente 12 milhões de reais.

Menciona que apesar da revisão parcial dos valores autuados no lançamento originário, o auditor fiscal ainda não deixa clara a forma como efetuou os cálculos utilizados para fins da retificação. Assinala ainda que, mesmo após a correção dos valores, não há na manifestação apresentada a demonstração clara dos montantes exigidos, fato que impossibilita a análise adequada para complementação de sua defesa.

Registra que a exigência pretendida no Auto de Infração inaugural contraria diretamente a própria legislação baiana, na medida em que pretende impor carga tributária incidente sobre a prestação de serviços de telecomunicação de televisão por assinatura superior àquela permitida à época dos fatos abrangidos pela autuação. Na forma do art. 267, inciso II, do RICMS-BA/12, independentemente da alíquota aplicada na composição da base de cálculo, esta será reduzida de forma que a carga tributária efetiva seja de 15%.

Afirma que a partir da análise da legislação em vigor no Estado da Bahia (pautada nas disposições dos Convênios ICMS 57/99 e 78/15), percebe-se que, nos casos de serviços de televisão por assinatura, o valor da prestação deve ser reduzido proporcionalmente de modo que o valor resultante da aplicação da alíquota vigente para a atividade resulte sempre em carga tributária equivalente a 15%, independentemente da alíquota utilizada pelo contribuinte ou do adicional devido ao FECEP instituído pelo Estado da Bahia.

Frisa que reitera todos os seus argumentos apresentados em sua defesa.

Conclui requerendo que o CONSEF determine: *i*) - retificação do Auto de Infração originário, para que os valores exigidos sejam corrigidos, conforme ajustes efetuados na manifestação de fls. 113 e seguintes e; *ii*) - após a retificação, seja intimada para, em sendo o caso, efetuar a complementação da defesa apresentada, em estrita observância aos princípios que regem o processo administrativo tributário.

Em nova informação fiscal prestada pelo Autuante à fl. 140, articula os seguintes argumentos.

Esclarece que na primeira informação fiscal foi feita alteração nos cálculos do imposto devido, uma vez que a carga tributária no Estado de São Paulo a partir de abril de 2017 passou a ser de 12% e não 10% como considerado inicialmente na lavratura do Auto, porem o método do cálculo

foi o mesmo, ou seja, a partir do ICMS cobrado obtém-se a base de cálculo dividindo o valor do imposto pela carga tributária utilizada [coluna “BC S/Red. (Aliq. 25%)”], posteriormente se obtém o valor do serviço sem imposto subtraindo 25% do valor da coluna anterior [coluna “VL sem ICMS”] e em seguida acrescentando o valor do imposto considerando a alíquota de 28% dividindo-se o valor obtido anteriormente por 0,72 [coluna “BC S/Red. (Aliq. 28%)”], por fim multiplica-se este último valor pela carga tributária na Bahia de 15%.

Destaca que as fórmulas utilizadas podem ser conferidas na planilha em Excel gravada em CD-R anexada ao Auto de Infração à fl.19.

Informa que os demonstrativos da ratificação feita na primeira informação fiscal estão anexos ao Auto de Infração nas folhas 114 a 125.

VOTO

Inicialmente, verifico que o Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes os requisitos exigidos na norma para a sua validade, inclusive observo que a empresa autuada tomou conhecimento do mesmo, e pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, diante do fato de que lhes foram entregues os demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como os demais documentos e elementos que possibilitassem a instalação do contencioso.

Desta forma, entendo que todos os requisitos previstos nos artigos 18 e 39 do RPAF-BA/99, foram preenchidos. Observo que a imputação foi clara, a base de cálculo foi determinada conforme o valor previsto em lei, e foram fornecidos os demonstrativos de débito referentes à autuação em discussão, sendo respeitados todos os direitos e garantias do contribuinte, como a ampla defesa, o contraditório e o devido processo legal administrativo, dentro deste específico PAF.

No mérito, em ação fiscal, o Autuante apurou que o Impugnante efetuou recolhimento do ICMS a menos relativo à prestação de serviços de telecomunicações - Televisão por Assinatura - , em decorrência da apuração da base de cálculo do ICMS sobre serviços de televisão por assinatura, com base na alíquota de 25%, sendo que a alíquota no Estado da Bahia para serviços de telecomunicações é de 28%, estabelecida no inciso V, no art. 16, combinado com o art. 16-A da Lei 7.014/96.

Em sede defesa, o Impugnante apresentou o entendimento de que a autuação não deve prosperar, uma vez que a autuação não respeitou a legislação baiana de regência que, através do inciso II, do art. 267 do RICMS-BA/12, reduz a carga tributária efetiva para 15%, nas operações nos serviços de telecomunicação de televisão por assinatura.

Frisou também, que o Autuante não atentou que a partir de 1º de abril de 2017, a carga efetiva dos serviços de televisão por assinatura no Estado de São Paulo, passou de 10%, para 12%.

Sustentou ainda que a fiscalização, na apuração da exigência fiscal, além de desprezar o regime de redução da base cálculo do ICMS, adotou sistemática com critérios não previstos em lei.

Ao prestar informação fiscal o Autuante reconheceu que, no levantamento fiscal e no demonstrativo de apuração da exigência fiscal, objeto da autuação, não foi considerado que a partir de abril de 2017, a carga tributária devida no Estado de São Paulo passou a ser de 12%. Informou que refez o levantamento fiscal cujos demonstrativos acostou às fls. 114 a 125, reduzindo o valor de débito.

Ao se manifestar acerca da Informação Fiscal prestada pelo Autuante, o Impugnante, apesar de reiterar seus argumentos defensivos e aduzir que os novos demonstrativos elaborados pelo Autuante não explicitam claramente a origem dos montantes exigidos, requereu a retificação do Auto de Infração originário para o valor apurado pelo Autuante através do demonstrativo acostado à fl. 113. Pugnou também para que fosse intimado a apresentar complementação de sua defesa.

Depois de compulsar as peças constituem o Auto de Infração, precipuamente, os elementos que emergiram do contraditório instalado, constato que a intervenção do Autuante, em sede de informação fiscal, contempla, de forma explícita e, passo a passo, todo o roteiro de apuração do recolhimento a menos, objeto da autuação. Os demonstrativos analíticos e sintético acostados às fls. 114 a 125, reduz a exigência fiscal, cujo somatório totaliza o montante de R\$2.032.764,24.

Verifico que foi corrigida e considerada no novo demonstrativo a alteração, a partir de abril de 2017, atinente à mudança da carga tributária efetiva para 12% adotada pelo Estado de São Paulo, por força de lei nas operações de telecomunicações de televisão por assinaturas.

Saliento também, que do exame dos demonstrativos elaborados pelo Autuante, fica patente a explicitação, passo a passo, da obtenção e aplicação carga efetiva de 15%, prevista expressamente no inciso II, do art. 267 do RICMS-BA/12. Ou seja, demonstra a apuração do valor da operação sem ICMS, expurgando, em cada etapa da operação, primeiro adotada pelo Autuado (25%), depois a alíquota do Estado da Bahia (28%) da base de cálculo, para em seguida incidir a carga tributária de 15% estatuída para a Bahia.

Consigno ainda, que a metodologia adotada pela fiscalização que considera a inclusão do tributo estadual na própria base de cálculo é regra geral do microssistema do ICMS, e tem respaldo no art. 155, inciso II, c/c §2º, inciso XII, alínea “i”. Ademais, esse tem sido o entendimento assente nas decisões da segunda instância desse CONSEF, a exemplo do Acórdão CJF Nº 0337-12/18.

Nos termos expendidos, entendo ser desnecessária a intimação pleiteada pelo Impugnante para apresentação de defesa complementar, uma vez que já ocorrera a intimação com o prazo previsto no RPAF-BA/99, fl. 127 a 130, com a entrega de cópia de todos os novos elementos carreados aos autos por ocasião da informação fiscal.

Assim, acolho no novo demonstrativo elaborado pelo Autuante acostado à fl. 125, e concluo pela subsistência parcial da autuação.

Em relação à multa, lançada no percentual de 60% do imposto, verifico que a sanção decorre de expressa previsão da Lei nº 7.014/96, no seu art. 42, inciso II, alínea “a”.

No que se refere ao pedido do Impugnante para exclusão dos juros de mora incidentes sobre a multa lançada de ofício, saliento que não deve prosperar o pleito da defesa, haja vista que os encargos financeiros aplicáveis ao crédito tributário inadimplido estão expressamente previstos no art. 102 do COTEB, portanto, afiguram-se legítimos.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298636.0007/18-5**, lavrado contra **SKY SERVIÇOS DE BANDA LARGA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.032.764,24**, acrescido da multa de 60%, prevista inciso II, alínea “a”, do art. 42 da Lei 7014/96 e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF-BA/99, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99, alterado pelo Dec. nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de fevereiro de 2019

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA