

A. I. Nº - 298636.0006/18-9
AUTUADO - SKY SERVIÇOS DE BANDA LARGA LTDA.
AUTUANTE - EDSON JOSÉ DE OLIVEIRA CARNEIRO
ORIGEM - IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET 26/04/2021

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0047-02/21-VD

EMENTA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. RECOLHIMENTO A MENOS. Restou comprovado que a empresa recolheu o imposto devido à Bahia, conforme Conv. ICMS 52/05, no período voluntário, calculando a base de cálculo sob alíquota não vigente neste Estado. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração foi lavrado em 18/09/2018, para exigir ICMS no valor histórico de R\$1.796.881,63, acusando a seguinte irregularidade:

Infração 01 - (03.09.01) - Recolhimento a menos de ICMS relativo à prestação de serviços de comunicação. Valor: R\$1.796.881,63. Período: Janeiro a Dezembro de 2016. Enquadramento legal: Artigo 1º, III e artigo 2º, VII c/c artigos 15, 16 e 16-A, da Lei 7.014/96. Multa: 60%, artigo 42, II, “a” da Lei 7014/96.

O autuado através de seu representante, às fls. 27 a 48 dos autos, apresenta defesa. Relatando os fatos informa ser prestador de serviços (comercialmente sob a marca SKY) de distribuição de programação de televisão multicanal por assinatura em todo o território brasileiro por meio de transmissão via satélite. Trata-se do serviço de Distribuição de Sinais de Televisão e de Áudio por Assinatura via Satélite (DTH – Direct to Home), modalidade de serviço especial de telecomunicação que consiste essencialmente na transmissão de sinais codificados de telecomunicações, de programas de televisão e de áudio, que são captados pelos assinantes por meio de aparelhos receptores especialmente desenvolvidos para isto.

Destaca que as prestações independem da sua presença física no local da recepção e, portanto, como regra, suas filiais ou sucursais em outros Estados têm finalidade meramente administrativa. Por isso, não possui qualquer espécie de representação formal no Estado da Bahia por intermédio da qual possa ser capaz de prestar efetivamente os seus serviços de DTH.

Informa que a sua programação tem atualmente como centro de geração e transmissão dos sinais seu estabelecimento localizado em Santana do Parnaíba, no Estado de São Paulo (à época das operações CNPJ nº 072.820.822/0001-20) e que em decorrência das disposições do Convênio ICMS 113/04, adotou as providências necessárias para obter a sua inscrição virtual no Estado da Bahia (à época dos fatos, Inscrição Estadual nº 075.623.605).

Explica que operando a partir de um único Estado tendo como destinatários assinantes localizados em todo o território nacional, suscita a questão de qual o Estado competente para cobrar o ICMS. A legislação nacional passou por dois momentos distintos, quais sejam, antes e depois da edição da Lei Complementar nº 102/2000 (em 11/07/2000), que modificou a regra de definição de competência originalmente estabelecida no artigo 11 da Lei Complementar (LC) nº 87/96. Acrescenta que a LC nº 102/2000 promoveu significativa alteração no inciso III do artigo 11 da LC 87/96, estabelecendo, em cada uma de suas alíneas, regras específicas para a definição da competência para cobrar o ICMS em relação a cada modalidade diferente de serviço de comunicação.

Além disso, inclui-se o § 6º no artigo 11, estabelecendo regra excepcional de competência para o

caso dos serviços não medidos, cujo preço é cobrado por períodos definidos de tempo: quando eles envolverem prestadores e tomadores localizados em diferentes Unidades da Federação, o imposto será repartido entre estas duas Unidades.

Menciona que o serviço de televisão por assinatura prestado é 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, a Defendente 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 artigo 11 da LC nº 87/96.

No caso em questão, diz que 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% (dois pontos percentuais), nos termos do art. 16, inciso V e inciso 16-A da Lei 7.014/1996.

Esclarece que a alíquota do ICMS para as prestações de serviço de comunicação é de 26%, nos termos do artigo 16, V da Lei nº 7.014/96. Entretanto, em virtude da existência do Convênio ICMS 57/1999 (revogado pelo Convênio ICMS nº 99/15 e substituído pelo Convênio ICMS 99/15, com efeitos a partir de 06/01/16), o qual foi internalizado pelo Estado da Bahia no Regulamento do ICMS do Estado da Bahia (“RICMS/BA”), a base de cálculo do referido imposto para os serviços de televisão por assinatura foi reduzida, de forma que a carga tributária fosse de 10% (até junho de 2016) e 15% (a partir de junho de 2016), conforme disposto no artigo 267, II do RICMS/BA (reproduz).

Percebe-se, diz, que o RICMS/BA, ainda que tenha sido alterado durante o período questionado, previa e prevê uma redução de base de cálculo que acarretava carga tributária efetiva de 10% ou de 15% (conforme o período), sobre os serviços de televisão por assinatura durante o exercício de 2016, ou seja, 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 10% (até o mês de maio) ou de 15% (a partir do mês de junho).

Informa que, a despeito da regularidade com a qual recolheu o ICMS devido, foi lavrado o AI 298636.0007/17-7 (Doc. 03), sob acusação que teria promovido insuficiente recolhimento do imposto em decorrência de aplicação equivocada de alíquota e da falta de recolhimento do FECEP, no valor original de R\$1.563.932,93, durante os meses fevereiro e abril a dezembro 2016. Impugnou o AI por ilegitimidade passiva em virtude do erro na identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, haja vista que o estabelecimento autuado sequer prestava os serviços que deram origem a discussão. No mérito, sustentou-se que o lançamento não merecia prevalecer uma vez que a carga tributária exigida naquela oportunidade era superior à permitida à época dos fatos abrangidos pela autuação e o AI foi julgado nulo por ilegitimidade passiva (Acórdão JJF Nº 0119-03/18) e contra o Recurso de Ofício apresentou contrarrazões, que aguarda julgamento.

Ressalta que a despeito da lavratura do Auto de Infração nº 2986360007/17-7, em 20/12/2017, o mesmo fiscal autuante constituiu o Auto de Infração ora impugnado, tendo como objeto os mesmos fatos geradores que ensejaram o lançamento efetuado em 2017. Ou seja, o referido fiscal constituiu o Auto de Infração para exigir suposto débito de ICMS (já autuado no lançamento anterior), sendo que o novo Auto de Infração soma um montante de R\$1.796.881,63.

Observa-se que além de uma pequena diferença relativa ao ICMS apurado em relação aos meses de fevereiro e de abril a dezembro de 2016, neste novo Auto de Infração a fiscalização incluiu os meses de janeiro e março.

Entende que a constituição do presente lançamento pela SEFAZ-BA representa exigência em duplicitade não admitida pelo ordenamento jurídico e que por essa razão, deve ser declarado nulo, haja vista a ilegalidade de se autuar duas vezes as mesmas transações referentes a um mesmo fato gerador.

Seguindo diz que ainda que se superasse a nulidade da presente autuação em virtude da

duplicidade de lançamento, da mesma forma que no Auto de Infração anterior, relativamente ao mérito, este também infringe diretamente a própria legislação baiana, pois pretende que a carga tributária incidente sobre a prestação de serviço de telecomunicação de televisão por assinatura seja superior à permitida à época dos fatos, já que na forma do artigo 267, inciso II, do RICMS/BA, independentemente da alíquota aplicada na composição da base de cálculo, esta será reduzida de forma que a carga tributária efetiva seja de 10% ou 15%, a depender do período.

Friza que ainda que o AI tenha sido lavrado em face do estabelecimento prestador dos serviços, a exigência contida não se sustenta pelo fato de que a fiscalização cometeu erros materiais nos cálculos para a composição do valor pretendido, desprezando o regime de redução da base de cálculo do ICMS do qual é optante e, adotando em seus cálculos critérios que entende não previstos em lei, resultando numa cobrança ilegal e sem qualquer fundamento de direito válido.

Suscitando preliminar de nulidade por vício material devido à duplicidade do lançamento, diz que a aplicação da norma tributária é imprescindível ao ato de lançamento tributário, pois é mediante a expedição desta espécie de ato administrativo que se dá a formalização do crédito tributário.

Constata que a submissão ao princípio da estrita legalidade imposta à atividade administrativa pressupõe a rigorosa observância de todos os elementos indispensáveis ao ato administrativo para conferir caráter de validade ao lançamento, bem como aos princípios e diretrizes previstos na Constituição Federal (CF), onde se destaca a legalidade.

Nesse sentido, reproduz excerto doutrinário de Hely Lopes (MIRELES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 30. Ed. São Paulo: Malheiros. 2005. p. 87).

Alega que no caso presente, a autoridade fiscal lavrou o Auto de Infração com total discricionariedade, ignorando o que dispõe a lei a qual está vinculado, cujos fatos geradores são exatamente os mesmos que ensejaram a lavratura do Auto de Infração nº 2986360007/17-7, incidindo em duplicidade do mesmo débito de imposto e que isto constitui insanável vício no lançamento ora impugnado.

No mérito, alega que a carga tributária total das prestações de serviços de televisão por assinatura tem que corresponder 10 e 15%. Afirma que os autos negam à 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 (Convênio ICMS 57/99, substituído pelo Convênio ICMS 99/15, com efeitos a partir de 06/01/16 - reproduzidos).

Destaca que de acordo com o Convênio ICMS 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.

Diz que a simples celebração do Convênio não impõe aos seus signatários a obrigação de introduzir em sua legislação interna as disposições dele constantes, pois fica a critério de cada unidade federativa a internação ou não de seus mandamentos. Salienta que a concessão deste benefício não é gratuita já que em contrapartida, veda-se a possibilidade de que seus beneficiários apropriarem quaisquer créditos de ICMS em decorrência da aquisição de quaisquer insumos correlatos aos serviços que presta.

Alega 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, sendo que o citado Convênio e as alterações são bastante coerentes, pois foi celebrado 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.

Transcreve o art. 267, do RICMS-BA/2012, para demonstrar a internalização das disposições dos

Convênios ICMS em comento, no qual 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 10%, até o mês de maio de 2016, e no percentual de 15%, a partir desta data. Assim, volta a sustentar que na época dos fatos abrangidos pela autuação ora combatida, o Estado da Bahia já havia internalizado as disposições do Convênio ICMS 57/99 e suas alterações, de modo que carga tributária total para os serviços de televisão por assinatura era equivalente a 10% e 15%, nos moldes explicitados. Em outras palavras, o valor da exação deve ser reduzido proporcionalmente de modo que o valor resultante da aplicação da alíquota vigente para a atividade resulte sempre em carga tributária equivalente aos percentuais citados.

Especificamente em relação às suas receitas diz ser evidente que a constituição do crédito em discussão 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 28%” contradiz a própria legislação baiana, o que não pode ser admitido.

Assim, defende, a carga tributária final a que estava sujeita a sua atividade tinha que obrigatoriamente ser 10% ou 15%, independentemente da alíquota utilizada pelo contribuinte ou do adicional devido ao FECEP. Explica que em decorrência da legislação baiana, devia adicionar 2% à alíquota padrão do ICMS do Estado da Bahia, aplicando-a (28%) sobre a base de cálculo reduzida proporcionalmente, de maneira a resultar na carga final de 10% ou 15%.

Conclui 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, independentemente da alíquota aplicável, o resultado devia sempre corresponder a 10% ou 15%.

Nesse sentido, sustenta que não procedem os cálculos realizados pela fiscalização e que ela cometeu erro grosseiro na composição dos valores autuados, resultando em um procedimento sem base legal que, inclusive contraria a própria legislação baiana.

Seguindo, passa a falar da incorreção do cálculo da exigência fiscal.

Ressalta 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, sendo 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 artigo 11, inciso III e §6º, da Lei Complementar nº 87/1996.

Afirma que a par da discussão sobre a limitação do montante do ICMS incidente sobre os serviços de DTH, analisando os cálculos do AI verifica a negação da aplicabilidade do regime de redução de base de cálculo previsto no Convênio ICMS 57/99 e alterações, pois as reduções de base de cálculo se apresentam como benefícios fiscais concedidos com o objetivo de diminuir a carga fiscal, afetando diretamente o modo de calcular a exação tributária pertinente à operação ou prestação alcançada, determinando uma forma de pagamento que implica na diminuição valorativa do montante a ser recolhido aos cofres públicos.

Defende que para se aplicar o 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. Nos serviços de televisão por assinatura, a técnica que se adota no Convênio ICMS 57/99 e posteriores alterações é a de diminuição da base de apuração do ICMS incidente na prestação, de modo a resultar num percentual definido, variável de acordo com o tempo.

Alega que à época dos fatos autuados a regra inserida no citado Convênio e exposta no inciso II, do artigo 267, do RICMS/BA, previa a possibilidade de adoção do regime alternativo de tributação, determinando a redução da base de cálculo do ICMS para que carga a tributária incidente equivalesse a 10%, até maio de 2016, e, posteriormente, equivalesse a 15%. Ou seja, aplicar o percentual de redução sobre o valor das receitas dos serviços prestados aos tomadores baianos, de maneira a resultar na carga final de 10% ou 15%, a depender do período.

O que, defende, independentemente da alíquota do ICMS aplicada, a BC será reduzida para que a carga tributária final seja 10% ou 15%, já que, nesse sentido, a única diferença que a utilização de uma ou outra alíquota causaria é na redução da BC, que menor será quanto maior for a alíquota aplicada pela legislação, mas, necessariamente, o resultado sempre será uma carga tributária final equivalente a 10% ou 15%.

Portanto, diz, a diferença na adoção de uma ou outra alíquota não influencia no montante de ICMS devido, razão porque no caso presente não procederia o argumento fiscal de que a Defendente utilizou alíquota inferior à prevista na legislação (25%) e, por isso, teria apurado e recolhido menos ICMS.

Destaca que a esse respeito, considerando, então, que a alíquota ordinária do ICMS era 28%, o valor das receitas da Defendente deveria ser reduzido em 64,29% (quando o recolhimento correspondia à carga tributária de 10%) e de 51,57% (quando a carga tributária passou a 15%). Ou seja, a BC do imposto a ser recolhido deveria corresponder ao percentual de 35,71% do valor total dos serviços prestados (até maio 2016) e 53,57% a partir de “fevereiro” (sic) 2016.

Frisa que, a despeito das regras aplicáveis ao cálculo do ICMS incidente sobre os serviços, ao lavrar o Auto de Infração se presumiu que a autuada realizou o cálculo do ICMS devido ao Estado da Bahia utilizando a alíquota de 25%, como se esta alíquota pudesse influenciar o valor do ICMS a ser recolhido aos cofres baianos.

Observa que os cálculos constantes nos anexos do lançamento partiram 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 “DebSaida”) e, para chegar ao total das receitas (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 em ato subsequente, a fiscalização “retirou” das receitas 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%”, acrescentou – de forma totalmente equivocada e ilegal – o percentual equivalente a uma alíquota de 28%, resultando nos valores exorbitantemente maiores que as receitas do autuado (coluna “BC S/Red. (Aliq.28%)”). Reitera que estes valores serviram de base de cálculo para a aplicação da carga tributária equivalente a 10% ou a 15% (conforme o período) que, após a divisão por dois, resultou o montante de ICMS que a fiscalização entendeu que deveria ser o devido. Junta tabela em excel fazendo demonstração do argumento - Doc. 05.

Reproduz a tabela resumo de apuração do autuante e destaca que no mês de janeiro como exemplo, considerando os cálculos do lançamento, nota-se que a fiscalização presumiu que o autuado auferiu R\$ 58.808.889,48 (em janeiro de 2016 – Coluna D) como receita a título de prestação de serviços de televisão por assinatura, quando, na verdade, o valor correto auferido foi de R\$ 56.456.533,90 (para este período – Coluna B).

Diz que a sistemática adotada, carece de validade, uma vez que inexiste fundamento legal que permita ao fisco realizar este tipo de cálculo, presumindo receitas inexistentes. Acrescenta que em decorrência lógica desse equívoco, levando-se em consideração o resultado do cálculo, seria o mesmo que se admitir uma carga tributária diferente daquela estabelecida no inciso II, do artigo 267, do RICMS/BA, de 10% ou 15%, a depender do período! Ou seja, a carga tributária final, de acordo com a sistemática adotada pelo fiscal, não equivaleria a 10% ou a 15%, como a própria legislação baiana determina, embora o fisco tenha admitido tanto a aplicação da repartição da base de cálculo (ART. 11, III e § 6 da LC 87/96), quanto à determinação de que a carga tributária em questão seja 10% ou 15%.

Aduz que se a fiscalização efetuasse os cálculos observando a legislação vigente, teria identificado que não houve qualquer pagamento a menor, como demonstra em tabela excel - Doc. 06, fl. 42.

Sustenta que partindo da mesma BC utilizada pela fiscalização (“BC S/Red. (Aliq.25%)”), que diz

terem sido as receitas auferidas e já contida do valor do ICMS recolhido aos Estados), procedeu aos cálculos na forma da legislação: “(A) *Receitas totais auferidas com serviços de televisão por assinatura prestados a destinatários baianos (base de cálculo) (justamente os valores da coluna “BC S/Red. (Aliq.25%)” da tabela da fiscalização); (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); (C) Redução da base de cálculo para que a carga tributária seja equivalente a 10% (redução para 35,71% da base de cálculo, até maio de 2016) ou a 15% (redução para 53,57%, a partir de junho de 2016), na forma do artigo 267, inciso II, RICMS/BA; (D) Aplicação da alíquota de 28%, correspondente ao ICMS (26%) e ao FECEP (2%). Este é o valor que a fiscalização, segundo a legislação aplicável, deveria ter chegado ao revisitar a apuração da Defendente”.*

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, sendo 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.

Adiciona que, com a finalidade de demonstrar a descabida alegação do Auto de Infração, de que teria utilizado alíquota de 25% e, por isso, teria recolhido ICMS ao Estado da Bahia em montante inferior ao efetivamente devido, preparou o cálculo demonstrando que, por força do artigo 267, inciso II, RICMS/BA, independentemente da alíquota utilizada para a apuração, a carga tributária final deve corresponder à 10% ou a 15%, a depender do período (fl. 43).

Conclui, portanto, que o débito constituído no Auto de Infração é indevido, representando erro de fato, oriundo da falha contida no cálculo da diferença que pauta a exigência impugnada. Erro este contido no cálculo, revelando um vício na constituição dos lançamentos.

Assinala que não pode a administração pública exigir tributo sem que haja fundamento legal que motive a cobrança, como pretendeu a fiscalização, sob pena de infringir o princípio da estrita legalidade ao qual, a fiscalização está vinculada.

Neste contexto, pede o cancelamento do lançamento tributário.

Seguindo, no ponto “III.3 – A NÃO INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA LANÇADA DE OFÍCIO”, diz que ainda na hipótese de que prevaleça, as exigências ora impugnadas, não poderiam ser exigidos valores decorrentes da aplicação de juros de mora sobre o valor da multa de ofício lançada.

Salienta que 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 artigo 161 do CTN, no entanto, a inclusão da multa de ofício no conceito de “crédito tributário” está equivocada. Como se sabe, segundo o CTN as obrigações tributárias têm natureza principal ou acessória.

Lembra que o 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. Postula que as obrigações acessórias são as que derivam de meros deveres administrativos instrumentais cuja finalidade é controlar os fatos relevantes relativos ao surgimento das obrigações principais (artigo 113, § 2º do CTN). Assim, acrescenta 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.

Diz que o § 3º do art. 113 do CTN determina que a sua inobservância converte a respectiva penalidade pecuniária em obrigação principal, que define tributo como prestação pecuniária que não constitua sanção a ato ilícito, a Comissão Especial do Código Tributário Nacional (Cf.

Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional; Rio de Janeiro; 1954; p. 191), segundo relatório ao projeto do CTN apresentado pelo Prof. Rubens Gomes de Sousa.

Argumenta que 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. Tal conclusão é de extrema importância no tocante à base de incidência dos juros de mora, uma vez que o artigo 161 do CTN é expresso no sentido de que apenas o *crédito* não pago no vencimento é que é acrescido de juros de mora.

Pontua que considerando: (I) que apenas as penalidades por descumprimento de obrigações acessórias se convertem em obrigação principal e (II) que 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.

Sustenta 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. Portanto, 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.

Finaliza requerendo a improcedência do Auto de Infração pelos seguintes motivos:

- seja declarada a nulidade ao Auto de Infração, com a consequente determinação do seu cancelamento, em razão da duplicidade de lançamentos em relação aos mesmos fatos;
- caso não seja declarada a nulidade do Auto de Infração, tendo comprovado a absoluta ilegalidade das exigências em virtude dos erros nos cálculos realizados pela fiscalização, seja declarado o cancelamento integral do Auto de Infração nº 2986360006/18-9;
- que se determine a exclusão imediata dos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício lançada.
- protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas, inclusive pela possibilidade de sustentação oral dos seus argumentos.

Na Informação Fiscal, fl. 137, o Autuante informa que Auto de Infração é idêntico ao anterior (nº 298636.0006/18-9), julgado Nulo pela 3ª JJF em decorrência do número de inscrição do sujeito passivo estar incorreto, já que a SKY Brasil Serviços Ltda. foi incorporada pela SKY Banda Larga Ltda, com alteração no número da inscrição cadastral, porém foi interposto o Recurso de Ofício que aguardava julgamento em Segunda Instância no CONSEF.

Representado, o contribuinte volta aos autos sustentando oralmente os argumentos de nulidade e improcedência do Auto de Infração na sessão de julgamento do dia 21/12/2018. Esta 2ª JJF converteu os autos em diligência à INFRAZ de origem (fl. 148) para que o Autuante prestasse Informação Fiscal conforme disciplina os §§6º e 7º do art. 127 do RPAF, inclusive aportando novo demonstrativo de débito, se fosse o caso.

Na consequente Informação Fiscal (fl. 153), o Autuante, de início, reproduz a LC nº 87/1996 no seu Art. 11, inciso III, alínea “c”. Segundo, defende a procedência do Auto de Infração dizendo que o valor da 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 sob alíquota de 25% não é o mesmo para a alíquota de 28%. Informa que este assunto foi discutido 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.

Quanto aos valores da base de cálculo, explica que foram recalculados tomando como base os registros da EFD (Escrituração Fiscal Digital) para alíquota de 28%, e estão corretos. Extraiu os

valores do ICMS sobre o serviço cobrado com base de cálculo sob alíquota de 25%, recalculando o ICMS para base de cálculo com alíquota de 28%. Em seguida, aplicou a carga tributária legal equivalente ao benefício da redução da base de cálculo.

Assim, mantém o entendimento inicial de cobrança do imposto devido.

Em nova manifestação do contribuinte, fls. 158/167, o representante repisa os seus argumentos. Historia os fatos da autuação e seu entendimento em relação à efetiva redução da carga tributária (10% e 15%). Sustenta a duplicidade de autuação citando a decisão do CONSEF acerca da Nulidade do Auto de Infração (3ª JJF nº 0119-03/19). Diz que o fiscal autuante reconheceu, através de sua Informação Fiscal, o duplo lançamento.

Volta a discorrer quanto à carga tributária, citando o Convênio ICMS 57/99 e o Convênio ICMS 99/15, fixando a carga tributária nos percentuais citados para prestações de serviços de televisão por assinatura.

Reproduz os mesmos fatos defensivos, tabelas visando demonstrar não ter havido recolhimento a menos e explica como fora calculado o ICMS, tanto pela fiscalização como pelo contribuinte.

Ao final, reafirma a Nulidade e Improcedência do Auto de Infração.

Pautado para a sessão de julgamento de 25/10/2019, na assentada, a representante legal do contribuinte, apresentando memorial esclareceu as razões defensivas em sustentação oral e mencionou que assunto semelhante foi matéria do Acórdão CJF 0058-12/19, julgado em 20/02/2019.

Tendo em vista não estarem nos autos as EFDs do período autuado para comprovar ou não a pertinência dos argumentos defensivos acerca da base de cálculo, suscitou-se a conveniência da retirada do processo da pauta de julgamento a fim de que tais elementos viessem ao processo, o que foi unanimemente deferido pelos julgadores, para as seguintes providências:

Autuante

- a) Anexar aos autos as EFDs do período;
- b) Demonstrar a fonte e explicar a formação base de cálculo, bem como a consequente exação fiscal.

Atendendo ao pedido, o Autuante prestou Informação Fiscal às fls. 250-251. Quanto ao item “a” do pedido, diz: a) ter anexado os arquivos das EFD’s gravados em CD-R; b) que às fls. 20 do AI consta o CD-R contendo todas as planilhas em Excel com dados extraídos da EFD; c) que o registro de apuração lançado na EFD pelo Autuado está na fl. 05 dos autos.

Para o item “b” do pedido, informou que extraiu dados do LRAICMS, da EFD via SIAF (Sistema de Auditoria da SEFAZ-BA), da seguinte forma:

No registro de apuração, ao se clicar no campo “Deb Saída” se dá em uma planilha com os lançamentos do ICMS efetuados sumarizados por CFOP para cada mês. Com base nos valores de ICMS lançados para cada CFOP calculou a BC utilizada dividindo o valor do ICMS pela carga tributária, de modo a obter os valores expostos na coluna “BC S/Red.Aliq25%” da planilha de fls. 7 a 18. Seguindo, excluiu o imposto cobrado ao cliente com base no seguinte:

Equação 1: BC = ICMS + (Valor sem ICMS)

Equação 2: ICMS = 25% x BC

Substituindo a equação 2 na equação 1:

BC = 0,25 x BC + (Valor sem ICMS), logo, (Valor sem ICMS) = 0,75 x BC

Assim obteve os valores da coluna “VL sem ICMS” da planilha, para cada mês e, após excluir do valor cobrado ao consumidor o ICMS calculado com a BC incorreta (com alíquota de 25%), recalculou a base de cálculo que entende correta (com ICMS sob alíquota de 28%: (Valor sem ICMS) = 0,72 x BC, logo: BC = (valor sem ICMS)/0,72, equação com a qual calculou os valores da coluna “BC S/Red. (alíq.28%)”).

Seguindo, diz ter aplicado a carga tributária à BC com ICMS sob alíq. de 28% para obter os valores

da coluna “ICMS Total”.

Por fim, diz ter dividido os valores do “ICMS Total” por 2, já que só a metade do imposto cabe à Bahia e constantes da coluna “ICMS Bahia”.

Informa que na planilha de fl. 6, calculou a diferença entre o ICMS recolhido pelo contribuinte (com base na alíquota de 25%) e o ICMS com alíquota 28%).

Por entender importante, comenta que a LC 87/96, no art. 11, III, “c1” informa que “O local da operação ou prestação, para efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é: Tratando-se de prestação onerosa de serviço de comunicação, o estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço, quando prestado por meio de satélite”.

Portanto, diz, o imposto deve ser dividido em partes iguais, mas, utilizando a alíquota da Bahia (28%), pois, trata-se de serviço de TV por assinatura via satélite.

Quanto à carga tributária, diz não ser a mesma 10% ou 15% independente da alíquota como diz o Impugnante, pois se trata de redução de BC, e o valor da BC com alíquota de 25% não é o mesmo com alíquota de 28%.

Aduz que tal assunto foi discutido no GT-40 do CONFAZ-Cotepe, concluindo-se que a alíquota aplicada pelo contribuinte é menor que a devida, e que se deve cobrar a diferença na forma que informa.

Concluindo, informa ter recalculado os valores da BC tendo como base os registros da EFD, extraíndo-se os valores do ICMS compostos sob alíquota de 25%, os substituindo pelos calculados sob alíquota de 28% para, em seguida, se reduzir a base de cálculo, de modo que a carga tributária seja a legalmente prevista.

Ou seja, tributando-se a BC reduzida sob a alíquota de 28% ou diretamente aplicando o percentual da carga tributária à BC cheia (com o valor do ICMS sob alíquota interna), no caso 10% e 15%, conforme o período de vigência, apura-se mesmos valores.

Regularmente intimado acerca da Informação Fiscal, o sujeito passivo se manifesta às fls. 343-348. Destacando “que ela foi conduzida com a indicação da alíquota de 25% (aquele utilizada pela Requerente)”, discorda da forma em que se apurou a exação por entender que o procedimento não corresponde ao definido pela legislação de regência.

Afirma que o fisco baiano promoveu “a divisão proporcional do valor do ICMS apenas ao final da apuração do ICMS, fazendo com que o imposto incidisse sobre uma base maior daquela efetivamente aplicável”, o que, diz, carece de suporte normativo por não refletir, principalmente, o estabelecido no artigo 11, § 6º da LC nº 11, e Cláusulas 1ª e 2ª do Convênio ICMS nº 52/05.

Nesse sentido, afirma, “o que deve ser dividido de forma proporcional (50%-50%) é a própria base de cálculo do ICMS incidente na prestação do serviço não-medido de comunicação”. Não o imposto apurado, nem aquele resultante da aplicação da carga tributária máxima, mas, sim, a própria base de cálculo, “para que o imposto seja apurado de acordo com as regras estabelecidas por cada um dos entes, no exercício de sua competência legislativa constitucionalmente desenhada”.

Reproduz as Cláusulas Primeira e Segunda do Conv. ICMS 52/05 para dizer que, conforme doutrina de André Mendes Moreira, “a repartição ocorre, na espécie, ao nível da base de cálculo do tributo, de modo que serão aplicadas as alíquotas de cada Estado envolvido na operação sobre a respectiva parcela financeira”, já que, nesse entendimento, “a repartição não tem como objeto o produto da arrecadação do tributo, sendo, na realidade, um mecanismo para determinação dos diferentes locais de prestação dos serviços não-mencionados.”

Logo, diz, a Fiscalização deveria ter promovido a separação entre as bases de cálculo logo quando da identificação do valor dos serviços faturados a clientes localizados na Bahia para, depois, aplicar o racional cálculo EXCLUSIVAMENTE sobre a parcela de sua competência. Jamais sobre o todo, o que, entende, extrapola a competência da Bahia.

Seguindo, afirma “não pretender afastar a capacidade tributária ativa deste Estado da Bahia quando da definição e aplicação das alíquotas legalmente definidas, mas tão somente sobre a parcela do imposto representativa da expressão de sua competência tributária (50% do imposto incidente nas operações questionadas)”.

Fala que no Acórdão JJF 0170-03/19, A.I. 298636.0001/19-3, relativo a semelhante lançamento fiscal, o CONSEF reconhece a necessidade dessa base de cálculo ser separada logo no início da equação.

Conclui pedindo o cancelamento da exigência fiscal.

Cientificado da manifestação do sujeito passivo acerca da Informação Fiscal anterior, à fl. 368, citando o art. 11, III, “cl” da LC 87/96, o Autuante reafirma a correção dos cálculos do procedimento fiscal.

Na sessão de julgamento de 12/03/2021, pediu-se à representante legal do sujeito passivo (Vitoria Berni, OAB/SP 440.551) apresentação exemplificativa de faturas/notas fiscais emitidas para clientes/assinantes situados na Bahia, do período compreendido pela autuação, e julgamento do PAF foi adiado para sessão posterior.

Na sessão subsequente, além da representante legal identificada, presente também Leonardo Perego OAB 344.797.

É o relatório.

VOTO

Como acima relatado, o presente Auto de Infração exige o valor de R\$1.796.881,63, acusando recolhimento de ICMS menor que o devido no período janeiro a dezembro 2016.

Examinando os autos, constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais, e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.

Assim, considerando que: a) conforme recibos e documentos de fls. 01, 03, 19, bem como do que se percebe das diversas manifestações defensivas, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto, foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§, 41, 42, 43, 44, 45 e 46 do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) a infração está claramente descrita, corretamente tipificada e tem suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 05-18 e CD de fl. 20); e) a infração está determinada com segurança, bem como identificado o infrator; f) diligências deferidas sanaram o lançamento e esclareceram os fatos contidos no PAF, constato não haver vício a macular o processo em análise.

Considerando que o presente AI foi lavrado contemplando operações objeto do AI nº 2986360007/17-7, de 20/12/2017, o sujeito passivo suscitou a nulidade por duplicidade de exigência fiscal. Contudo, tendo em vista que: a) o AI anterior foi definitivamente julgado nulo por ilegitimidade passiva sem apreciação de mérito, uma vez fora lavrado contra empresa incorporada pela empresa figurante do polo passivo do presente PAF, substituta da empresa incorporada em todas as responsabilidades tributárias (Acórdãos JJF Nº 0119-03/18 e CJF Nº 0023-11/19); b) o lançamento do presente crédito fiscal em discussão foi efetuado dentro do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN, a nulidade suscitada não tem sentido lógico ou jurídico. Rejeito-a, portanto.

Indo ao mérito do caso, de logo, observo tratar-se de exação fiscal relacionada a tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150), em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação,

praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

Pois bem. Quanto ao mérito, o argumento defensivo se prende em desacreditar a forma como a Autoridade Fiscal autuante formatou os valores da exação, método que o Impugnante entende afrontar a normativa da espécie, em especial, o estabelecido no artigo 11, § 6º, da LC 87/96 e Cláusulas 1ª e 2ª do Convênio ICMS nº 52/05.

Com os destaques feitos pelo Impugnante, eis a normativa que fundamenta os argumentos de improcedência da exação:

Lei Complementar 87/96:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

...

III - tratando-se de prestação onerosa de serviço de comunicação:

...

§ 6º Na hipótese do inciso III do caput deste artigo, tratando-se de serviços não medidos, que envolvam localidades situadas em diferentes unidades da Federação e cujo preço seja cobrado por períodos definidos, o imposto devido será recolhido em partes iguais para as unidades da Federação onde estiverem localizados o prestador e o tomador. (grifos meus)

Convênio ICMS 52/2005:

Cláusula primeira Na prestação de serviços não medidos de televisão por assinatura, via satélite, cujo preço do serviço seja cobrado por períodos definidos, efetuada a tomador localizado em unidade federada distinta daquela em que estiver localizado o prestador, a base de cálculo do ICMS devido a cada unidade federada corresponde a 50% (cinquenta por cento) do preço cobrado do assinante. (grifos do Impugnante)

§ 1º Serviço de televisão por assinatura via satélite é aquele em que os sinais televisivos são distribuídos ao assinante sem passarem por equipamento terrestre de recepção e distribuição.

§ 2º O disposto no caput não prejudica a outorga de benefício fiscal concedido para a prestação do serviço objeto deste convênio em substituição ao aproveitamento de quaisquer créditos.

Cláusula segunda Sobre a base de cálculo prevista na cláusula primeira aplica-se a alíquota prevista em cada unidade federada para a tributação do serviço. (grifos do Impugnante) (ACRESCENTAR NO VOTO).

Analizando os autos, seus elementos de prova e ponderando as razões de acusação e defesa frente à legislação da espécie, para objetivar a solução da lide administrativa, necessário se faz pontuar premissas.

A primeira, é que além da normativa acima citada pelo Impugnante, com meus pertinentes destaques, ao caso em revisão também se aplica:

LEI 7014/96:

Art. 16. Não se aplicará o disposto no inciso I do artigo anterior, quando se tratar das mercadorias e dos serviços a seguir designados, cujas alíquotas são as seguintes:

...

V - 26 % (vinte e seis por cento) nos serviços de telefonia, telex, fax e outros serviços de telecomunicações, inclusive serviço especial de televisão por assinatura.

Art. 16-A. As alíquotas incidentes nas operações e prestações indicadas no inciso I do art. 15, com os produtos e serviços relacionados nos incisos II, IV, V e VII do art. 16, serão adicionadas de dois pontos percentuais, cuja arrecadação será inteiramente vinculada ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza.

RICMS-BA/2012:

Art. 267. É reduzida a base de cálculo do ICMS, em opção à utilização de quaisquer outros créditos fiscais:

...

II - das prestações de serviço de televisão por assinatura, de forma que a incidência do imposto resulte numa carga tributária de 15% (quinze por cento), nos termos estabelecidos no Conv. ICMS 78/15;

Redação originária, efeitos até 31/05/16:

“II - das prestações de serviço de televisão por assinatura, de forma que a incidência do imposto resulte numa carga tributária de 10% (dez por cento), sendo que (Conv. ICMS 57/99):”

A segunda premissa, é que tendo por base a Escrituração Fiscal Digital (EFD) do contribuinte, não há divergência das partes quanto aos valores de ICMS recolhidos pelo contribuinte à Bahia, no período compreendido pelo levantamento fiscal, e constantes dos demonstrativos suportes da infração, estes, calculados sob alíquota de 25%, como atestam exemplificativas faturas/notas fiscais emitidas para assinantes baianos, as quais foram oralmente requisitadas e apresentadas pela Impugnante em sessão de julgamento (faturas 400168885311 e 400184706647).

Opa! Crucial para já direcionar o deslinde da questão, cujo cerne consiste em problema de ordem matemática com única solução frente à legislação da espécie, cabe pontuar um primeiro ponto, qual seja, a divergência entre a alíquota que a Bahia tributa o serviço do Autuado comercializado em seu território (28%) e alíquota de 25% que o contribuinte utilizou para tributar a parte do seu faturamento relativo ao serviço vendido aos clientes situados na Bahia.

Nesse sentido, cabe destacar o escrito do Impugnante em sua última manifestação defensiva (fl. 347), quando, depois de um longo contraditório processual, inclusive citando entendimento de órgão julgador deste CONSEF ao decidir sobre outro Auto de Infração lavrado contra si em semelhante infração (Acórdão JJF nº 0170-03/19), escreve:

“A requerente em momento algum pretendeu afastar a capacidade tributária ativa deste Estado da Bahia quando da definição e aplicação das alíquotas legalmente definidas, mas tão somente que seja aplicada tão somente sobre a parcela do imposto representativa da expressão de sua competência tributária (50% do imposto incidente nas operações questionadas). Ao pretender estender a aplicação de seus critérios quantitativos (base de cálculo e alíquota) ao imposto cuja legislação complementar foi expressa a atribuir a outra unidade da Federação, as autoridades fiscais autuantes incorrem em claro e manifesto abuso de sua competência tributária, implicando em uma exigência fiscal ilegítima e desprovida de suporte normativo”.

É que da destacada expressão saco duas relevantes situações para direcionar meu juízo sobre o mérito do crédito tributário em constituição.

A primeira, é que, como diferente não poderia ser, há conformidade do sujeito passivo quanto à pertinência da alíquota de 28% com a qual ele deveria ter tributado os serviços que vendeu aos clientes baianos, mas que, conforme provas constituídas, tributou sob alíquota de 25%, esta, competentemente estipulada e vigente em São Paulo, UF em que se situa distribuindo seus serviços nacionalmente.

A segunda, com a qual concordo, é que a tributação sob alíquota de 28%, deve ser adstrita à parte que cabe à Bahia (50% do faturamento oriundo da comercialização dos serviços aos clientes/assinantes situados na Bahia).

Nesse sentido, corroborando com tal entendimento, serve também reproduzir outra parte da última manifestação do sujeito passivo (fl. 347), esta como contradita à Informação Fiscal de fl. 250-251, na qual, atendendo à diligência requerida pelo Impugnante e deferida na sessão de julgamento de 25/10/2019, a Autoridade Fiscal autuante detalhadamente explicou/esclareceu o procedimento fiscal, a formação da base de cálculo, bem como a consequente exação, na forma como lhe fora requerida.

Então, eis o que expressou o Impugnante depois de reproduzir as Cláusulas Primeira e Segunda do Convênio ICMS 52/2005 e, como acima relatado, demonstrar pleno entendimento quanto à formação da base de cálculo do crédito tributário em apreço, inclusive a reexplicando de modo demonstrativo:

“Pode-se afirmar, sem qualquer espaço para dúvidas, estar-se diante de regra de definição de competência tributária – veiculada, inclusive, por meio de lei complementar, em atendimento ao mandamento constitucional constante do artigo 146, inciso I, da Constituição Federal de 1988 – mediante a repartição da base de cálculo sobre a qual será

calculado o imposto incidente, nos exatos termos da legislação interna do respectivo ente federativo.

Trazendo essas premissas acima firmadas à exigência aqui impugnada, tem-se que a d. Fiscalização deveria ter promovido a separação entre as bases de cálculo logo quando da identificação do valor dos serviços faturados pela Requerente a clientes localizados no Estado da Bahia durante o ano de 2016, para somente então, aplicar o racional cálculo acima desenvolvido EXCLUSIVAMENTE sobre a parcela de sua competência. Jamais sobre o todo. (grifos no original)

Nesse sentido, não me escapa observar, que a combinação da segunda parte do primeiro escrito com o segundo trecho, retro reproduzidos, significa o reconhecimento da legalidade da base de cálculo para exação tipo desse lançamento, caso fique adstrita à parte da obrigação tributária que cabe à Bahia.

Ora, em sendo assim, resta analisar se a liquidez da exação fiscal que, no caso, como afirma o Autuante, corresponde à diferença entre o valor da obrigação tributária devida à Bahia e o valor recolhido ao erário baiano pelo contribuinte autuado.

Para tanto, repiso que, considerando a legitimidade do sujeito passivo em face da incorporação da empresa que prestou os serviços objeto do presente lançamento tributário, não há divergência das partes quanto aos valores do ICMS recolhidos ao erário baiano, os quais declarados na EFD do estabelecimento, constam da “G” do demonstrativo suporte “ListaGeralRecolhim2016-Exemplificada – Excel” (fl. 06).

Dito isto, e encaminhando solução à questão que, como já insinuado, resume-se à equação matemática da forma/método da base de cálculo, de pronto observo que, em qualquer situação e sob qualquer alíquota, considerando-se que o valor do ICMS integra sua própria base de cálculo (Lei 7014/96: Art. 17, § 1º, I), esta não se equivale ao preço da mercadoria/bem/serviço.

Portanto, ressalte-se que a expressão “**a base de cálculo do ICMS devido a cada unidade federada corresponde a 50% (cinquenta por cento) do preço cobrado do assinante**”, exposta na Cláusula Primeira do Convênio ICMS 52/2005, não é o preço efetivamente cobrado do assinante, mas, como indicado na Cláusula Segunda, a base de cálculo do ICMS composta/integrada do valor do imposto calculado sob a alíquota prevista em cada Unidade Federada.

Tanto isso é verdade, que o próprio contribuinte autuado efetuou a repartição do tributo devido nas operações objeto da autuação, integrando à base de cálculo o ICMS sob alíquota de 25% vigente em SP, e não a partir do preço cobrado aos assinantes baianos.

Nesse sentido, tome-se, por exemplo, um item tributável sob alíquota de 18%:

Preço cobrado = R\$100,00

Alíquota = 18%

Base de Cálculo = $100,00 / (1-0,18) = R\$121,95$

Valor do imposto: $R\$ 121,95 \times 18\% = R\$21,95$

Alíquota/custo efetivo: 21,95%.

Visto isto, me encaminho a analisar o procedimento fiscal, especificamente as planilhas suportes de fls. 07-18 (também no CD de fl. 20, em formato excel), contendo a apuração dos valores mensais da obrigação tributária devida à Bahia no período compreendido pela auditoria fiscal da qual derivou o presente lançamento tributário.

As citadas planilhas, elaboradas em formato excel, tendo como dados originais extraídos da EFD do Autuado, contêm e expressam os seguintes dados:

- a) CFOPs selecionados;
- b) Alíquota aplicada pelo Autuado para oportuna e provisoriamente cumprir a obrigação tributária (25%), inconteste fato comprovado com as faturas apresentadas pelo Impugnante;

- c) Valor do ICMS total recolhido e repartido entre SP e BA;
- d) Base de Cálculo bruta/cheia, integrada do ICMS sob alíquota de 25%, vigente em SP;
- e) Base de Cálculo líquida, excluída do ICMS sob alíquota de 25%;
- f) Base de Cálculo bruta/cheia, integrada do ICMS sob alíquota de 28%, vigente na BA;
- g) % de carga tributária aplicável nas operações objeto da autuação;
- h) Valor do ICMS total devido nas operações, este calculado sob a alíquota de 28%, vigente na BA;
- i) Valor do ICMS acusado como devido à BA (50%) do imposto devido nas operações comercializadas a clientes situados na BA.

Pois bem. Em janeiro 2016, o ICMS apurado devido à Bahia foi R\$2.940.444,47.

Dessa planilha, logo ressalto: **(I)** não haver protesto do Impugnante quanto aos dados das letras “c” e “d”; **(II)** que, como retro destacado, demonstrando compreensão do “racional cálculo” nela exposto (inclusive citando Acórdão deste CONSEF), na sua última manifestação defensiva (fl. 347), o Impugnante expressa um residual protesto adstrito aos dados da letra “e” (Base de Cálculo líquida, excluída do ICMS sob alíquota de 25%), ou seja, o montante do faturamento, excluído do ICMS sob alíquota de paulista (25%), momento em que, entende, **“a d. Fiscalização deveria ter promovido a separação dos serviços faturados pela Requerente a clientes localizados no Estado da Bahia durante o ano de 2016, para, somente então, aplicar o racional de cálculo acima exposto, EXCLUSIVAMENTE sobre a parcela de sua competência. Jamais sobre o todo”**. (grifos do original)

Então, tomando como exemplo a planilha de janeiro 2016, passo a analisar a formação da base de cálculo e consequente valor do ICMS devido à Bahia, a partir do ponto em que o Impugnante entende deve ser aplicado o “racional de cálculo” da Autoridade Fiscal autuante, ou seja, promovendo a incorporação do ICMS sob alíquota de 28% EXCLUSIVAMENTE sobre a parcela de competência da Bahia e não pelo todo, pois, para o caso, repito, este é o ponto em que o Impugnante centrou o protesto/discordância residual acerca da liquidação homologatória da sua obrigação tributária carreada no lançamento fiscal contido nestes autos.

Assim, temos na planilha parâmetro:

- Base de Cálculo do total do faturamento das operações com clientes baianos, excluída do ICMS paulista calculado sob alíquota de 25%, a qual pautou seu recolhimento para a Bahia, cuja competente alíquota sobre as operações objeto da autuação é 28%, aspecto este já superado no contraditório, conforme última manifestação defensiva do sujeito passivo: R\$42.342.400,43;
- Base de Cálculo do ICMS que cabe à Bahia: R\$21.171.200,21 (50% de R\$42.342.400,43);
- Base de Cálculo integrada do ICMS sob alíquota de 28% vigente na Bahia, esta, a base de cálculo passível da redução prevista no art. 267, II, do RICMS-BA: R\$ 29.404.444,74 = (R\$21.171.200,21 / (100% - 28%));
- ICMS devido à Bahia mediante carga tributária de 10% sobre a Base de Cálculo integrada do ICMS sob alíquota baiana de 28%: R\$29.404.444,74 X 10% = 2.940.444,47;

Então, constatado mesmo resultado obtido para a obrigação tributária devida no exemplo parâmetro, mesmo seguindo o entendimento expressado pelo Impugnante para que a liquidez do crédito tributário seja atestada, e tendo em vista que a metodologia utilizada pela Autoridade Fiscal autuante abraça todos os períodos de apuração compreendidos pelo lançamento fiscal, é de se concluir, como antes ressaltado, que a questão residual no contraditório consiste em problema de ordem matemática com única solução frente à legislação da espécie.

Em outras palavras, se seguindo o caminho indicado pelo Impugnante como perfeito e tecnicamente adequado para apuração do ICMS efetivamente devido, se chega ao mesmo resultado apurado pela Autoridade Fiscal autuante, matematicamente, implica trocar seis por meia-dúzia.

Em definitivo, como visto, em ambos os casos, seja inicialmente considerando todo o faturamento obtido pela comercialização das operações autuadas, para só depois dividir por 2 o valor da base de cálculo calculada sob alíquota de 28%, aplicando o percentual da carga tributária prevista no art. 267, II, do RICMS-BA, seja, inicialmente dividindo por 2 o valor do faturamento excluído do valor do ICMS sob a alíquota paulista (25%) utilizada pelo contribuinte autuado, de modo a somente sobre os 50% dessa base líquida inserir o valor do ICMS calculado sob a alíquota baiana (28%), apenas se estará calculando a correta obrigação tributária devida à Bahia, 50% do valor do imposto, como previsto na Cláusula Segunda do Conv. 52/2005.

Nesse particular, como apenas está se exigindo o imposto que cabe à Bahia, como corretamente feito nesse caso, independentemente da carga tributária das UFs envolvidas na repartição do ICMS, para aferir a regularidade do imposto devido à Bahia, o cálculo da homologação deve partir do valor efetivamente recolhido pelo contribuinte a favor da Bahia.

Nesse caso, dividindo o ICMS recolhido pelo percentual da carga tributária na Bahia, de modo a verificar a base de cálculo que o contribuinte tomou para tributar, cuja alíquota estampa na fatura/nota fiscal do assinante situado na Bahia. A alíquota sendo de 25%, como nesse caso, a operação prossegue excluindo o valor do ICMS integrado na base de cálculo, dividindo-se o valor da base de cálculo por 0,75 para encontrar a base líquida. Em face da alíquota da Bahia ser 28%, essa base líquida deve ser dividida por 0,28 para achar a base de cálculo integrada do valor do imposto sob alíquota de 28%, sobre a qual incidirá o percentual da carga tributária aqui vigente, de modo a se apurar o valor da obrigação tributária devida à Bahia. Esse valor, então, será confrontado com o valor efetivamente recolhido à Bahia para efeito de homologação da obrigação tributária que, na eventualidade de recolhimento menor, fundamentará a constituição de crédito da diferença devida.

Ora, neste caso, os valores do ICMS corretamente apurados devidos, constantes nas planilhas mensais de fls. 07-18, são expostos no demonstrativo de fl. 06, Coluna “ICMS Calculado”.

Na situação exemplificada (janeiro 2016), foi abatido do ICMS recolhido pelo contribuinte no período aprazado para cumprimento voluntário da obrigação e registrado em sua EFD (R\$2.822.955,75), resultando, de modo correto, no crédito fiscal reclamado para janeiro 2016 (R\$117.488,72).

Tendo em vista que a situação exemplificada se repete para os demais períodos com seus respectivos números, usando a mesma equação, tenho a acusação fiscal como integralmente subsistente.

Por oportuno, saliento que, em face das diferentes alíquotas vigentes na UF da situação física do contribuinte autuado, e na UF de situação dos seus clientes/assinantes, para guardar a transparência do custo tributário repassado ao consumidor final, as faturas individuais devem refletir a correta repartição da efetiva tributação na forma aqui expressada globalmente.

Para concluir, friso a manutenção dos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício lançada, pois, ao contrário do defendido pelo Impugnante, eles integram o crédito tributário. Nesse sentido:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.2. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1335688/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/2012, DJe 10/12/2012)

Por todo o exposto, voto, portanto, pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298636.0006/18-9**, lavrado contra **SKY SERVIÇOS DE BANDA LARGA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.796.881,63**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, incisos II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 16 de março de 2021.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – JURLGADOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - JULGADOR