

A. I. Nº 298620.0007/23-3
AUTUADO SKY SERVIÇOS DE BANDA LARGA LTDA.
AUTUANTE LUIZ CLÁUDIO CONCEICÃO REGO
ORIGEM DAT METRO / IFEP SERVICOS

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0089-01/25-VD**

EMENTA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. RECOLHIMENTO A MENOS. Restou comprovado que o autuado incorreu em equívoco na apuração da base de cálculo prevista para as prestações de serviços de comunicação, sendo que, quando a carga tributária é definida na legislação, esta deve ser considerada para inclusão do imposto na sua própria base de cálculo. Diligência solicitada por esta Junta de Julgamento Fiscal, cumprida pelo próprio autuante, resultou no refazimento dos cálculos e redução do valor do débito originalmente exigido. Infração parcialmente subsistente. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/06/2023, formaliza a exigência de crédito tributário no valor histórico total de R\$ 2.715.459,03, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado: *Infração 01 – 003.009.001 – Recolheu a menor o ICMS relativo a prestação de serviços de comunicação.*

Consta adicionalmente o seguinte registro na descrição da infração: *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.*

Período de ocorrência: janeiro a dezembro de 2019, janeiro a dezembro de 2020.

O autuado, por intermédio de advogado legalmente constituído, apresentou Defesa (fls.26 a 46).

Reporta-se sobre os fatos. Informa que se trata de prestador de serviços, com a marca comercial SKY, de distribuição de programação de televisão multicanal por assinatura em todo o território brasileiro por meio de transmissão via satélite.

Esclarece que se trata 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.

Observa 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, razão pela qual, 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.

Consigna 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 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, no caso Inscrição Estadual nº 068.694.470. Aduz 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. Pontua que 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 nº 87/96. Observa 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.

Diz que 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.

Explica que o serviço de televisão por assinatura prestado pela empresa é um serviço não medido e o preço (assinatura) é cobrado dos assinantes por um período definido de tempo (mensal). Diz que assim sendo, 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 rigorosamente ao que determina a regra do § 6º do artigo 11 da LC nº 87/96.

Pontua 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, contudo, em virtude da existência do Convênio ICMS 78/15, que substituiu o Convênio ICMS nº 57/99, a base de cálculo do referido imposto para os serviços de televisão por assinatura foi reduzida, de forma que a carga tributária seja de 15%, a partir de junho de 2016, conforme disposto no artigo 267, inciso II, do RICMS/BA, cujo teor reproduz.

Diz que o RICMS/BA prevê uma redução de base de cálculo que acarreta carga tributária efetiva de 15% sobre os serviços de televisão por assinatura. Ou seja, independentemente da alíquota aplicável, incluindo o cômputo do adicional ao FECEP [FUNCEP], a carga tributária final e efetiva sobre os serviços de televisão por assinatura, no que diz respeito ao período questionado, deve ser de 15%.

Ressalta que a despeito deste fato, foi lavrado o presente Auto de Infração sob a alegação que teria havido insuficiente recolhimento do imposto em decorrência de aplicação equivocada de alíquota e sem inclusão do FECEP [FUNCEP] no valor original de R\$ 2.715.459,03, que acrescido de multa de 60% e dos juros moratórios, totaliza a soma original de R\$ 5.031.351,27.

Afirma que a despeito dos motivos que conduziram a fiscalização a constituir o débito exigido o Auto de Infração não merece prevalecer, uma vez que a exigência pretendida infringe diretamente a própria legislação baiana ao pretender que a carga tributária incidente sobre a prestação de serviço de telecomunicação de televisão por assinatura seja superior àquela permitida legalmente. Diz que isso porque, como se extrai do disposto 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 sempre de 15%.

Sustenta que não há qualquer diferença para ser exigida da empresa, sendo certo que as exigências veiculadas no presente Auto de Infração são resultados de erros materiais cometidos pela fiscalização na elaboração dos cálculos para a composição do valor pretendido, pois a sistemática de cálculo adotada pela fiscalização não atende aos critérios previstos em lei, desprezando o regime de redução da base de cálculo do ICMS do qual a empresa é optante.

Diz que a base de cálculo do ICMS devido em relação aos serviços de televisão por assinatura é justamente o preço dos serviços, o qual já inclui o ICMS, já que este compõe a própria base. Alega que a fiscalização, contudo, partindo do preço dos serviços que já contém o ICMS devido

na operação, entendeu que deveria “retirar” 25% relativo a um suposto ICMS que teria sido incluído pela empresa e, depois, “incluir” 28% na sua receita bruta para chegar a uma base de cálculo equivocada, haja vista que para calcular os valores em discussão, a fiscalização utilizou como base de cálculo um valor superior àquela prevista na legislação que é o preço dos serviços.

Assevera que o resultado desse equívoco, que diz não possuir qualquer base legal que o suporte, é a exigência de ICMS em valor superior aos 15% previstos no artigo 267, inciso II, do RICMS/BA. Aduz que o cálculo da fiscalização, que presume que as receitas indicadas não contêm o valor do ICMS devido pela empresa, é de todo equivocado e ilegítimo, sendo resultado de conclusão pessoal do autuante, que não encontra fundamento legal.

Conclusivamente, consigna que em vista do exposto, diante da impossibilidade de se exigir as diferenças exigidas pela fiscalização, restará clara a completa ilegitimidade do lançamento contido no presente Auto de Infração, que deverá ser integralmente cancelado.

No mérito, observa que o presente Auto de Infração nega à empresa aplicabilidade de norma de âmbito nacional, internalizada integralmente pelo Estado da Bahia e que prevê a redução de base de cálculo sobre suas atividades, estabelecendo carga tributária fixa específica para as prestações de serviços de televisão por assinatura.

Assinala que com 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, estabeleceram a possibilidade de o contribuinte optar pelo regime de tributação diferenciado, de tal forma que a incidência do ICMS resultasse no percentual entre, no mínimo, 5% e 10%.

Pontua que referido Convênio foi posteriormente substituído pelo Convênio ICMS 78/15, que trazendo disposições semelhantes reinstituiu o regime alternativo de apuração do ICMS mediante a aplicação de redução de base de cálculo, de modo que a incidência do imposto resulte num percentual mínimo fixo, atualmente definido entre 10% e 15%. Reproduz a cláusula primeira, IV, do Convênio ICMS 78/15.

Menciona que de acordo com o referido Convênio, ficaram as Unidades Federativas autorizadas a conceder redução de base de cálculo do ICMS nas prestações de serviços de televisão por assinatura, de modo que a carga fiscal sobre a atividade fosse equivalente ao mínimo de 15% para diversos Estados, inclusive o da Bahia.

Salienta que tal ato tem natureza meramente autorizativa, ou seja, sua simples celebração não impõe aos seus signatários a obrigação de introduzir em sua legislação interna as disposições dele constantes, ficando a critério de cada Unidade Federativa a internalização ou não de seus mandamentos. Ressalta que a concessão do benefício, contudo, não é gratuita. 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. Ou seja, à época dos fatos já existia a possibilidade de que os prestadores fossem tributados efetivamente a uma carga fiscal total correspondente a no mínimo 15%, 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.

Frisa que estas diretrizes do Convênios ICMS nº 57/99 e nº 78/15 são bastante coerentes, pois, 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.

Salienta que foi neste contexto que o Estado da Bahia, ao editar o seu Regulamento do ICMS, internalizou efetivamente as disposições dos referidos Convênios do ICMS. Observa 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%. Reproduz o art. 267, II, do RICMS/BA.

Destaca que se percebe, desse modo, que, já à época dos fatos abrangidos pela autuação, o Estado da Bahia já havia internalizado as disposições do Convênio ICMS nº 78/15, de modo que a carga tributária total para os serviços de televisão por assinatura seria equivalente a 15%, nos moldes acima explicitados. Ou seja, a partir da análise da norma em questão, percebe-se que, nos casos de serviços de televisão por assinatura, o valor da prestação deveria 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%.

Afirma que desse modo, especificamente em relação às receitas oriundas da prestação de serviços de TV por assinatura, é evidente que constituir o presente lançamento sob o argumento 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 do Estado da Bahia para serviços de telecomunicações é de 28%”*, contradiz a própria legislação baiana, o que, evidentemente, não pode ser admitido.

Alega que no contexto referido acima, a carga tributária final à qual estava sujeita sua atividade tinha de ser obrigatoriamente equivalente a 15%, independentemente da alíquota utilizada pelo contribuinte ou do adicional devido ao FECEP [FUNCEP] instituído pelo Estado da Bahia. Ou seja, em decorrência da legislação em vigor na Bahia, deveria 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%.

Destaca que a conclusão é simples, haja vista que como já havia norma específica determinando (i) qual deveria 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 deveria sempre corresponder a 15%.

Afirma que por isso, caso o Estado da Bahia efetivamente pretendesse excluir o FECEP [FUNCEP] da redução de base, deveria ter expressamente assim disposto em sua legislação. Assinala que isso poderia ter sido realizado por meio da definição de valores fixos de redução de base de cálculo ou até mesmo pela menção expressa de qual percentual deveria ser acrescentado à base já reduzida para fazer valer a incidência efetiva do adicional ao FECEP [FUNCEP] à razão de 2%. A respeito do adicional, invoca e reproduz lição de Igor Mauler Santiago.

Aduz que o ADCT, em seu artigo 82, § 1º, dispõe que, *“para o financiamento dos Fundos Estaduais e Distrital, poderá ser criado adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, sobre os produtos e serviços supérfluos e nas condições definidas na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, da Constituição, não se aplicando, sobre este percentual, o disposto no art. 158, IV, da Constituição”* (destacou), denotando da forma mais óbvia que os Fundos de Combate à Pobreza se sujeitam, rigorosamente, à mesma regra-matriz de incidência do ICMS, os mesmos critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo.

Afirma que não é por outra razão que, para ser aplicável, a incidência do FECEP [FUNCEP] teve de ser incorporada ao RICMS/BA, que apresenta todas as regras de imposição do adicional do Fundo à base de cálculo do ICMS. Diz que assim se verifica que o lançamento em questão fere gravemente a legislação tributária do Estado da Bahia, porquanto desconsidera as regras atinentes ao ICMS e ao FECEP [FUNCEP].

Alega que se não fosse essa a carga tributária incidente sobre os serviços DTH não procede a forma como a fiscalização realizou os cálculos a autuação, que, com a finalidade de sustentar a exigência, cometeu equívocos nos cálculos, resultando em um procedimento sem qualquer base legal, que, inclusive, contraria a própria legislação.

Prosseguindo, reporta-se sobre a 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 consistem em 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.

Consigna que a fiscalização indica no Auto de Infração as diferenças exigidas em discussão 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%”*, desprezando o regime de redução de base de cálculo que resulta na carga tributária fixa de 15% sobre o preço dos serviços, na forma do Convênio ICMS nº 78/15 e do art. 267, inciso II, do RICMS/BA.

Salienta que se sabe 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.

Diz 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 na diminuição valorativa do montante a ser recolhido aos cofres públicos.

Pontua que para aplicação do regime em questão, 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. Acrescenta que no caso dos serviços de televisão por assinatura, a técnica que se adota nos Convênios 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.

Observa 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 artigo 267 do RICMS/BA, 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 equivallesse a 15%. Ou seja, em decorrência da norma vigente no momento das operações, para apurar o ICMS devido sobre as suas operações, a empresa 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%.

Pontua que no Estado da Bahia, a regra inserida, em particular, no Convênio de 2015, disposta no inciso II do artigo 267 do RICMS/BA, prevê, 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 a carga tributária equivalha a 15%.

Explica que isso significa que, independentemente da alíquota do ICMS aplicada no cálculo, a base de cálculo será reduzida para que a carga tributária final seja de 15%. Assevera que nesse sentido, tão absurda é a acusação fiscal 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 prevista na legislação, mas o resultado necessariamente sempre será uma carga tributária final equivalente a 15% sobre o preço dos serviços.

Sustenta que nesse sentido, 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 artigo 267 do RICMS/BA. Ou seja, no presente caso não procede o argumento da fiscalização de que a empresa utilizou alíquota inferior àquela prevista pela legislação 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% sobre o preço dos serviços.

Aduz que a esse respeito, considerando, então, 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 52,57%, para que a carga tributária passe a corresponder a 15%. Acrescenta que por conseguinte, para fins de apuração do ICMS devido pela empresa, 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. Destaca que a base de cálculo a ser reduzida é o preço cobrado pelos serviços, que já contém o próprio ICMS da operação, na forma da legislação vigente. Reproduz o art. 13, II, § 1º, I, da Lei Complementar n. 87/96 e o art. 17, VIII, § 1º, I, da Lei n. 7.014/96.

Afirma 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 – sem qualquer base legal – 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 que, conforme visto, sempre será de 15% sobre o preço dos serviços.

Diz que conforme se nota dos cálculos constantes nos anexos do lançamento, a fiscalização partiu dos valores totais de ICMS informados na EFD (que considera a parcela do imposto devida ao Estado de São Paulo e ao Estado da Bahia) para cada período de apuração. Após, a fiscalização “retirou” das receitas da empresa o percentual equivalente a 25%, presumindo que em suas receitas conteriam 25% pertinente ao ICMS, resultando nos valores apurados na coluna “BC SEM ICMS”, sendo que sobre esse valor (“BC SEM ICMS”), a fiscalização acrescentou, de maneira totalmente equivocada e ilegal, o percentual equivalente a uma alíquota de 28% (coluna “BC COM 28%”), resultando nos valores exorbitantemente maiores que o preço do serviço efetivamente cobrado pela empresa. Acrescenta que estes valores, como se nota do Auto de Infração, serviram de base de cálculo para a aplicação da “alíquota” de 15%, que após a divisão por dois, resultou o montante de ICMS que a fiscalização entendeu que deveria ser o devido ao Estado da Bahia (Doc. 02 – tabela em Excel), cujo teor reproduz.

Consigna que conforme se verifica da tabela apresentada, o cálculo realizado pela fiscalização não possui base legal, haja vista que distorce a base tributável do ICMS prevista em lei (preço dos serviços), resultando na presunção de que a empresa teria auferido receitas as quais não foram de fato auferidas.

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

Salienta que a legislação determina que o ICMS compõe a sua própria base de cálculo, sendo o valor da base de cálculo do ICMS sobre os serviços de televisão por assinatura o valor cobrado pelos referidos serviços, que já contém o próprio ICMS, assim, a receita bruta (preço) dos serviços de DTH da empresa já contém o valor do ICMS devido para a Unidade Federada do prestador e do tomador dos serviços em questão.

Relembra quando da realização das operações envolvendo os referidos serviços, a empresa efetua o destaque da alíquota de ICMS relativa ao Estado de São Paulo nas notas fiscais. Acrescenta que a medida resulta do fato de que, a despeito da regra de repartição, afigurando-se como o Estado da prestação, as regras de emissão da nota fiscal devem apresentar as informações exigidas pela legislação paulista, conforme cláusula terceira do Convênio ICMS 113/04 e Convênio ICMS 115/03. Ou seja, a empresa não questiona em momento algum a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo, como dispõe justamente o art. 155, inciso II, c/c § 2º, inciso XII, alínea “i”, mas sim o cálculo realizado pela fiscalização que aumentou – sem qualquer base legal – a base de cálculo (preço dos serviços) prestados.

Afirma que por isso, equivocou-se a fiscalização ao presumir o cálculo realizado, “excluindo” um suposto ICMS à alíquota de 25% e “incluindo” o imposto à alíquota de 28%, estaria correto, porquanto o procedimento realizado não encontra qualquer base legal. Acrescenta que para exemplificar melhor o equívoco, preparou o cálculo que apresenta, no qual comparou a apuração na forma da legislação de regência com a apuração equivocada realizada pela fiscalização.

Diz que conforme se verifica, o valor considerado na base de cálculo tributada pela fiscalização nem de longe corresponde às receitas auferidas pela empresa nas prestações de serviços de televisão por assinatura a tomadores localizados no Estado da Bahia. Acrescenta que como decorrência lógica desse equívoco, levando-se em consideração o resultado do cálculo da fiscalização, é o mesmo que se admitir uma carga tributária superior àquela estabelecida no inciso II do artigo 267 do RICMS/BA, no caso de 15%. Ou seja, a carga tributária final, de acordo com a sistemática adotada pelo autuante, equivale a 15,63%, em contrariedade ao que determina a própria legislação baiana.

Observa que o erro do cálculo incorrido pela fiscalização decorre justamente da falsa presunção de que o preço do serviço da empresa, que foi utilizado para o cálculo do ICMS devido ao Estado da Bahia, não conteria o imposto incidente sobre as suas prestações, sendo esta a razão da distorção do cálculo contido no lançamento, que parte de premissa equivocada de que o preço dos serviços – receitas – não conteria o ICMS devido ao Estado da Bahia.

Esclarece que ao definir o valor dos seus serviços, a empresa já incluiu o ICMS devido sobre o valor das suas prestações, justamente como determina o artigo 13, § 1º, da Lei Complementar nº 87/96. Diz que dessa forma, ao contrário do que entendeu o autuante, a verdade é que, nos montantes cobrados a título dos serviços prestados aos clientes baianos, isto é, a receita que serve de base de cálculo do imposto, já está incluído o ICMS devido, no caso do Estado da Bahia, de 15%.

Afirma que assim sendo, não poderia o autuante, sem qualquer elemento fático ou base legal jurídica, desconstituir a base utilizada pela empresa, simplesmente para presumir que as receitas teriam sido calculadas com 25%, fato que lhe autorizaria a recalculá-las com 28%. Alega que ao proceder desta forma, a fiscalização acabou ampliando o preço do serviço da empresa em montante que não representa as suas receitas auferidas. Assinala que no exemplo apresentado a receita e, logo, o preço do serviço, foi de R\$ 200,00 e jamais de R\$ 208,30.

Ressalta que a legislação determina que a base de cálculo do ICMS é o preço do serviço, desse modo, conforme apurou a fiscalização, o valor total dos serviços da empresa no período em questão foi de R\$ 865.955.772,61 e não de R\$ 902.037.263,18, como ilegalmente presume a fiscalização.

Apresenta a esse respeito, cálculo que demonstra a referida divergência, considerando justamente os valores indicados pela fiscalização como receita tributável.

Observa que conforme se constata, a se considerar os valores que serviram de base para autuação, de pronto se verifica que o montante de R\$ 36.081.490,57 foi indevidamente incluído no cálculo da fiscalização, já que não representa receita de fato auferida e que jamais poderia ser considerado preço do serviço. Acrescenta que ao efetuar esse cálculo equivocado, a Fiscalização tributou realidade econômica inexistente, sendo, dessa forma, a referida diferença de R\$ 36.081.490,57 fictícia, não havendo qualquer fundamento para sujeitá-la à incidência do ICMS. Sustenta que desse modo, tendo a empresa tributado pelo ICMS a integralidade da receita de fato auferida, que corresponde ao efetivo, verdadeiro, preço do serviço, não existe diferença a ser exigida.

Aduz que de outro lado, tributar a base presumida pela fiscalização não encontra qualquer fundamento lógico-fático, porquanto, a toda evidência, a diferença de R\$ 36.801.490,57 nunca correspondeu ao preço dos serviços de DTH prestados aos tomadores baianos, não correspondendo à realidade fática da empresa.

Alega que aceitar a base de cálculo equivocada utilizada pela fiscalização é aceitar a tributação de uma realidade econômica inexistente ou diversa daquela prevista na hipótese de incidência correspondente, ferindo o princípio da verdade material do processo administrativo.

No sentido de ilustrar a correta extensão do princípio mencionado, de observância obrigatória pelas autoridades administrativas, invoca e reproduz ensinamentos do Prof. James Marins.

Afirma que admitir o cálculo realizado pela Fiscalização seria o mesmo que assumir que o preço total dos serviços prestados pela empresa no período em questão seria de R\$ 902.037.263,18 e não de R\$ 865.955.772,61, o que não encontra qualquer base fática ou jurídica para subsistir.

Destaca que dessa forma, o referido equívoco incorrido pela fiscalização não pode prosperar, porquanto (i) não há base legal que permita que a base de cálculo do ICMS seja superior ao preço do serviço e (ii) ele resulta na exigência de uma carga tributária superior aos 15% previstos no art. 267, inciso II, do RICMS/BA.

Afirma que resta 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 fiscal.

Assevera que o erro contido no cálculo revela um vício na constituição dos lançamentos contidos na autuação. Diz que a 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. Acrescenta 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.

Aduz que nas palavras do I. Jurista Hely Lopes Meirelles “o lançamento tributário cuja base de cálculo não obedece critérios definidos e uniformes em sua apuração, contribuindo assim para sua distorção, é nulo por não observar a forma prescrita em lei, face ao princípio da legalidade que rege a tributação (CF/, art. 150, I) e da legalidade objetiva que permeia o processo administrativo fiscal”.

Afirma que para que seja possível a realização do direito e a consequente aplicação da norma tributária, é imprescindível o ato de lançamento tributário. Acrescenta 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.

Diz que desse modo é 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. Acrescenta que diante dessa constatação, percebe-se que a submissão ao princípio da estrita legalidade não é mera diretriz, mas imposição à Administração Pública, razão pela qual a Constituição Federal preceitua que a atividade da Administração Pública deve se pautar, entre outros princípios, pela estrita legalidade, e que o Código Tributário Nacional prevê que a atividade de lançamento é vinculada à lei. A esse respeito, invoca e reproduz o art. 37 da CF/88 e o art. 142, parágrafo único da Lei n. 5.172.

Frisa 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 ocorre no presente caso, uma realidade econômica inexistente ou diversa daquela prevista na hipótese de incidência correspondente.

Diz 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, frisa, está vinculada a fiscalização.

Conclusivamente, diz 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 artigo 267, inciso II, do RICMS/BA, deve este E. Conselho cancelar integralmente o presente lançamento.

Continuando, reporta-se sobre a destinação dada ao FECEP[FUNCEP]. Impossibilidade de exigência sobre os serviços de comunicação.

Assinala que de mais a mais, há que se rememorar que, no Estado da Bahia, o FECEP[FUNCEP] foi instituído pela Lei nº 7.988/2001, cujo artigo 4º dispõe que o Fundo se destina a *“viabilizar à população do Estado o acesso a níveis dignos de vida cujos recursos serão aplicados em ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, reforço da renda familiar e outros programas de relevante interesse social voltados para melhoria da qualidade de vida”*.

Observa que a criação do adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do ICMS para o financiamento dos Fundos Estaduais de Combate à Pobreza foi introduzida na Constituição Federal por meio da EC nº 33/2000, que ao instituir o artigo 82 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (“ADCT”), outorgou aos Estados e do Distrito Federal a prerrogativa de instituir e cobrar adicional *“sobre os produtos e serviços supérfluos”*.

Alega que assim sendo, ainda que o FECEP[FUNCEP] se destine a promover melhorias na qualidade de vida da população de baixa renda, por expressa previsão constitucional e legal, em nenhuma hipótese pode ele incidir sobre os bens e serviços considerados essenciais, como é caso dos serviços de telecomunicação.

Consigna que o reconhecimento da essencialidade dos serviços de comunicação advém da interpretação jurisprudencial a respeito da sua natureza e utilidade, conforme restou definido pelo Supremo Tribunal Federal por ocasião do julgamento do RE nº 714.139, processado no regime de Repercussão Geral (Tema nº 745), cujo excertos reproduz.

Aduz que o posicionamento adotado pelo STF faz todo sentido porquanto, com o tempo, os serviços de telecomunicação se popularizaram de tal forma, que deixaram de ser ofertados e adquiridos somente por famílias de alto poder aquisitivo, passando a compor o rol de despesas mensais também de indivíduos e famílias enquadradas em faixas de renda menores.

Assevera que assim sendo, é justamente em razão do reconhecimento da essencialidade dos serviços de telecomunicação que, diante das disposições do artigo 82 das ADCT, não é legítimo aos Estados e ao Distrito Federal exigir o recolhimento de adicional de alíquota dos fundos sobre receitas decorrentes das respectivas prestações.

Assinala que após a decisão do Supremo Tribunal Federal acima referida, sobreveio a Lei Complementar n. 194/2022, que listou como essenciais os combustíveis, gás natural, energia elétrica, comunicações e transporte coletivo, prevendo expressamente que tais bens e serviços não podem ser tratados como supérfluos, já que se revelam essenciais e indispensáveis. Neste sentido, reproduz o art. 32, § 1º, da LC 87/96.

Conclusivamente, diz que neste contexto é que o Estado da Bahia não pode exigir o recolhimento do FECEP[FUNCEP], tendo em vista que todas as receitas autuadas decorrem da prestação de serviços de telecomunicações, reconhecidamente declarados essenciais e sobre os quais não é permitida a cobrança do adicional.

Reporta-se sobre a não incidência de juros de mora sobre a multa lançada de ofício.

Consigna que se não bastasse os argumentos indicados acima, os quais são suficientes para afastar o lançamento impugnado, ressalta, ainda, que, caso o Auto de Infração seja julgado por qualquer razão procedente e o presente lançamento seja mantido, não devem ser aplicados juros de mora sobre o valor da multa de ofício lançada.

Alega 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 artigo 161 do CTN.

Afirma que a inclusão da multa de ofício no conceito de “crédito tributário” está equivocada. Diz que conforme se sabe, segundo o CTN, as obrigações tributárias têm natureza principal ou acessória.

Observa que o seu artigo 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. Já 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 (artigo 113, § 2º do CTN).

Afirma 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.

Frisa 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. Diz que daí o § 3º do art. 113 do CTN determinar que a sua inobservância converte a respectiva penalidade pecuniária em obrigação principal.

Ressalta que apesar de alguns doutrinadores questionarem esse dispositivo, por entenderem que ele confronta com o art. 3º do CTN, que define tributo como prestação pecuniária *que não constitua sanção a ato ilícito*, a Comissão Especial do Código Tributário Nacional, em relatório ao projeto do CTN apresentado pelo Prof. Rubens Gomes de Sousa, esclareceu essa questão, conforme transcrição que apresenta.

Diz que o que se conclui, portanto, é 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.

Salienta que se 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. Acrescenta que 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. Reproduz referido dispositivo legal.

Assevera que desse modo, 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. Ou seja, as multas aplicadas nos lançamentos de ofício, por não decorrerem do descumprimento de obrigações acessórias, não constituem crédito tributário propriamente dito, sendo 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. Neste sentido, invoca e reproduz entendimento de Hugo de Brito Machado.

Ressalta que o fato de as 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, haja vista que 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. Acrescenta que tanto as multas aplicadas de ofício não integram o crédito tributário que o próprio artigo 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.

Afirma 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. Diz 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, hipótese que admite apenas para efeitos de argumentação, deverá ser afastada a incidência dos juros sobre a respectiva multa de ofício, pelos motivos acima aduzidos.

Finaliza a peça defensiva requerendo o cancelamento integral do Auto de Infração, em razão da sua manifesta ilegitimidade e, subsidiariamente, caso assim não entendam os Julgadores, a exclusão imediata dos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício. Protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas, em especial pela sustentação oral de suas razões de defesa.

O autuante prestou Informação Fiscal (fl. 104). Diz que analisou as alegações defensivas e revisou os cálculos efetuados durante a fiscalização, chegando à conclusão de que os valores apresentados pelo autuado e recolhidos para o Estado da Bahia não acarretaram prejuízo ao erário público.

Finaliza a peça informativa dizendo que o valor exigido no presente Auto de Infração “deve ser zerado”.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal, após análise e discussão na sessão de julgamento, considerando que na Informação Fiscal o autuante acolhera as razões do impugnante tendo opinado pela improcedência da autuação, contudo não explicitara os cálculos da revisão que realizara que resultaram nos valores ditos “zerados”, converteu o feito em diligência à IFEP SERVIÇOS (fls.111/112), a fim de que o autuante ou outro Auditor Fiscal designado procedesse aos ajustes necessários na forma adotada por este CONSEF, em reiteradas decisões, ou seja, excluindo a carga tributária do Estado de São Paulo de 12% e incluindo a carga tributária do Estado da Bahia de 15%.

Solicitou-se, ainda, que fosse dada ciência ao autuado do resultado da diligência, bem como ao autuante sobre a manifestação do autuado.

A diligência foi cumprida por Auditor Fiscal estranho ao feito que consignou o seguinte:

- (i) O autuado em seu faturamento adiciona nos valores de seus serviços uma alíquota de 25%, que corresponde a alíquota modal do Estado de São Paulo.
- (ii) Considerando-se que a alíquota do ICMS sobre TV por Assinatura no Estado de São Paulo é de 12%, reduz a base de cálculo em 62%.
- (iii) Sobre o valor da base de cálculo reduzida, aplica a alíquota de 25% para encontrar o valor do ICMS sobre a prestação.
- (iv) O valor do ICMS calculado é dividido entre o Estado de São Paulo e o Estado da Bahia, na proporção de 50% para cada um.
- (v) Considerando-se que a alíquota de TV por Assinatura no Estado da Bahia é de 15%, o autuado calcula um valor de ICMS complementar para o Estado da Bahia, aplicando uma alíquota de 3% sobre os valores dos serviços antes da redução da base de cálculo e recolhe para a Bahia 50% desse valor.

Neste sentido, o diligenciador apresenta exemplo utilizando dados extraídos da fl. 17 do PAF,

referente ao mês de janeiro de 2019, conforme abaixo:

- valor total dos serviços = R\$ 41.941.564,54;
- valor total do ICMS calculado = R\$ 5.030.512,00;
- valor do ICMS complementar = R\$ 628.814,00, parte da Bahia;
- valor do ICMS recolhido para a Bahia = R\$ 5.030.512,00/2+R\$ 628.814,00 = R\$ 3.144.070,00, conforme consta no recolhimento do sistema SEFAZ.

Lembra o diligenciador que a diferença encontrada num possível cálculo efetuado com os dados acima, refere-se a arredondamento, considerando-se que o autuado efetua o cálculo item a item e não por valor total do faturamento.

Conclusivamente, diz que diante dos fatos o autuado efetuou corretamente os cálculos do ICMS inexistindo recolhimento a menos do ICMS para o Estado da Bahia, no período objeto da autuação de 2019 a 2020, referentes aos serviços de TV por Assinatura exigidos no presente Auto de Infração.

Finaliza consignando que durante o trabalho de fiscalização ocorreu equívoco na interpretação da legislação do ICMS do Estado da Bahia o que contribuiu para a lavratura do Auto de Infração, cujo valor deve ser zerado, conforme já mencionado pelo autuante na Informação Fiscal de fl. 104 dos autos.

O PAF foi pautado para julgamento, sendo que após a leitura do relatório e sustentação oral do ilustre patrono do autuado, seguiu-se a discussão travada entre os Julgadores, chegando-se à conclusão de que a diligência solicitada não fora cumprida pelo diligenciador na forma determinada, tendo sido deliberado pela conversão do feito em nova diligência à IFEP SERVIÇOS, a fim de que o diligenciador adotasse as providências literalmente reproduzidas abaixo:

1. *Utilizando-se dos dados e informações originalmente apontados no levantamento fiscal levado a efeito pelo autuante, proceda aos ajustes necessários na forma adotada por este CONSEF, ou seja: $ICMS = \text{Valor da NF} / (1 - \% \text{Carga Tributária}) \times \% \text{Carga Tributária}$*
2. *Elabore novos demonstrativos contendo os seguintes elementos:*

<i>Data de Ocorrência</i>	<i>Receitas Auferidas</i>	<i>ICMS SP</i>	<i>Receitas sem ICMS</i>	<i>Base de Cálculo</i>	<i>ICMS BA</i>	<i>ICMS Recolhido</i>	<i>Valor Devido</i>
<i>(Mês/Ano)</i>	<i>A</i>	<i>B = A x Aliq. SP</i>	<i>C = B - A</i>	<i>D = C / (1 - 15%)</i>	<i>E = D X 15% X 50%</i>	<i>F</i>	<i>G = E - F</i>

A diligência foi cumprida pelo próprio autuante (fl.132) que consignou que elaborou novos demonstrativos, acostados às fls. 133 a 140, ficando com o valor histórico de R\$ 2.243.170,54, com CD incluído constando a planilha em excel com respectivo validador às fls. 141/142.

O autuado, cientificado do resultado da diligência, via DT-e (fls.143 a 147), se manifestou (fls. 148 a 152).

Consigna que conforme amplamente demonstrado na Defesa apresentada, não há qualquer diferença para ser exigida da empresa, haja vista que o ICMS pago ao Estado da Bahia foi calculado sobre o preço do serviço prestado, o qual já inclui o imposto que este compõe a própria base.

Pontua que a despeito das regras aplicáveis ao cálculo do ICMS incidente sobre os serviços de televisão por assinatura, a Fiscalização “retirou” das receitas da empresa o percentual equivalente a 25%, presumindo que em suas receitas conteriam 25% pertinente ao ICMS, resultando nos valores apurados na coluna “BC SEM ICMS”. Explica que sobre esse valor (“BC

SEM ICMS”), a Fiscalização acrescentou equivocadamente e ilegalmente o percentual equivalente a uma alíquota de 28% (coluna “BC COM 28%”), resultando nos valores exorbitantemente maiores do que o preço do serviço efetivamente cobrado pela empresa. Neste sentido, apresenta *print* do demonstrativo elaborado pelo autuante.

Afirma que nada obstante, a Fiscalização incorre em equívoco ao presumir o cálculo realizado, “excluindo” um suposto ICMS à alíquota de 25% e “incluindo” o imposto à alíquota de 28%, estaria correto, porquanto o procedimento realizado não encontra qualquer base legal. Acrescenta que para exemplificar melhor o equívoco, preparou o cálculo que apresenta, no qual comparou a apuração na forma da legislação de regência com a apuração equivocada realizada pela Fiscalização.

Assevera que o valor considerado na base de cálculo tributada pela Fiscalização nem de longe corresponde às receitas auferidas pela empresa nas prestações de serviços de televisão por assinatura a tomadores localizados no Estado da Bahia. Ou seja, o valor total dos serviços da empresa no período em questão foi de R\$ 865.955.772,61 e não de R\$ 902.037.263,18, como ilegalmente presume a Fiscalização.

Pontua que remetidos os autos para autoridade fiscal, considerando os argumentos apresentados na Defesa, foi apresentada manifestação reconhecendo a correção da apuração da empresa, no sentido de que não haveria diferença a ser cobrada.

Observa que por ocasião do julgamento, esta Primeira Junta de Julgamento questionou oralmente o fiscal autuante, que na ocasião confirmou que não haveria diferença a ser cobrada. Acrescenta que não se conformando com as declarações da autoridade fiscal, o julgamento foi convertido em diligência para que se demonstrasse os cálculos que conduziram o seu entendimento.

Acrescenta que em resposta, foi apresentada diligência da Fiscalização que, uma vez mais, confirmou a inexistência de valor a ser exigido da empresa, sendo que em nova sessão de julgamento, esta Primeira Junta de Julgamento novamente questionou oralmente os fiscais presentes, que uma vez mais confirmaram que não haveria diferença a ser cobrada.

Aduz que novamente não tendo concordado com as declarações das autoridades fiscais, o julgamento foi convertido na segunda diligência para que a Fiscalização refizesse os cálculos da diligência, desta vez seguindo a fórmula indicada no despacho, extraída de outros julgamentos de casos anteriores nos quais a empresa foi parte. Reproduz parte de trecho da diligência.

Diz que dessa forma, em atendimento ao referido despacho, a Fiscalização apresentou a manifestação de fls. 132 a 143, acostando os cálculos requeridos por esta Primeira Junta de Julgamento, que indica que o valor histórico da exigência é de R\$ 2.243.170,54.

Salienta que na forma do despacho, muito embora a Fiscalização tenha apontado que o valor histórico do débito seria R\$ 472.378,45 menor do que o original de R\$ 2.715.548,99, não há a concordância de que o valor autuado seria devido. Diz que de fato, resta claro na manifestação que a Fiscalização apenas seguiu as determinações desta Primeira Junta de Julgamento, efetuando o cálculo do débito segundo a fórmula sugerida.

Destaca neste ponto, que a fórmula sugerida por esta Primeira Junta de Julgamento é a mesma que foi aplicada para constituição do débito autuado, que como foi visto ao longo da Defesa, está errada.

Destaca, ainda, a esse respeito que os casos tiveram de fato o débito constituído pelo CONSEF, tendo sido inscritos em dívida ativa do Estado da Bahia e executados. Acrescenta que o mais interessante é que um destes casos já teve a discussão judicial concluída, tendo transitado em julgado.

Menciona que se trata, especificamente, do Auto de Infração nº 298636.0007/18-5, relativo ao Acórdão CJF Nº 0252-12/19, que após constituição definitiva na esfera administrativa resultou na Execução Fiscal nº 8027022-78.2020.8.05.0001, que tramitou na 11ª Vara da Fazenda Pública de

Salvador, sendo que o valor da execução era de R\$ 3.264.319,62.

Assinala que tendo o débito executado sido objeto de embargos à execução, foi proferida sentença favorável à empresa, que posteriormente foi confirmada pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, o qual reconheceu que a base de cálculo do ICMS considerada pela empresa está correta, tornando insubsistente a integralidade da cobrança contida no Auto de Infração n. 2986360007-18-5. Reproduz excertos da referida sentença.

Diz que o desacerto da decisão proferida pelo CONSEF naquele caso resultou, a rebote do que a Fiscalização pretendeu, além dos custos inerentes ao uso da máquina pública na condução da execução fiscal (procuradoria, justiça estadual etc.), na condenação do Governo do Estado da Bahia ao pagamento de honorários de sucumbência no valor que deverá se aproximar de R\$ 400 mil reais.

Salienta que deve ser por isso que autoridade fiscal tem insistido que não há diferença a ser cobrada da empresa no caso dos autos. Aduz que a prudência da Fiscalização evitará nova condenação do Governo do Estado da Bahia caso o débito autuado seja indevidamente mantido neste CONSEF.

Afirma que aceitar a base de cálculo equivocada sugerida no despacho proferido por esta 1ª Junta de Julgamento Fiscal é aceitar a tributação de uma realidade econômica inexistente ou diversa daquela prevista na hipótese de incidência correspondente, o que não se pode admitir.

Diz que a solução ao deslinde do presente caso é simples: o ICMS devido sobre os serviços prestados pela empresa é o preço do serviço, que corresponde à receita por ela auferida, inexistindo a pretensão de se incluir neste valor suposto imposto que seria devido ao Estado da Bahia.

Assevera que é imperioso, portanto, que essa 1ª Junta de Julgamento Fiscal reveja o posicionamento adotado pelo CONSEF nos casos anteriores, que, conforme reconhecido pelo Tribunal Justiça do Estado da Bahia, está errado e não encontra qualquer suporte legal.

Finaliza a Manifestação reiterando os argumentos apresentados na Defesa inicial, e requer que seja determinando o cancelamento integral do presente Auto de Infração, em razão da sua manifesta ilegitimidade. Protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas, em especial pela sustentação oral de suas razões de defesa.

Presente na sessão de julgamento o ilustre patrono do autuado, o advogado Álvaro Lucasechi Lopes, OAB/SP nº. 237.759, que exerceu o direito de sustentação oral de suas razões.

VOTO

Versa o Auto de Infração em exame sobre o cometimento de infração à legislação do ICMS imputada ao autuado decorrente de recolhimento a menos do ICMS referente a prestação de serviços de comunicação.

Conforme a acusação fiscal o autuado apurou 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 aplicável para serviços de telecomunicações é de 28% de acordo com o que estabelece a Lei 7.014/96, no seu art. 16, inciso V, c/c 16-A.

Inicialmente, verifico que o lançamento de ofício em questão foi realizado em conformidade com a legislação tributária de regência, tanto material como formal, sendo que, especialmente sob o seu aspecto formal, de acordo com o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, incorrendo qualquer das hipóteses previstas no seu artigo 18 capaz de inquirir de nulidade o ato de lançamento, ou mesmo ofensa ao artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN.

Diante disso, não acolho a nulidade arguida.

No mérito, observo que a matéria de que cuida o presente Auto de Infração já foi objeto de julgamentos no âmbito deste CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF Nº. 0213-11/21 VD, CJF Nº 0048-12/20, nos quais este mesmo Contribuinte figurou no polo passivo da autuação.

Basicamente, o cerne da questão reside na forma de cálculo do imposto em decorrência da aplicação do benefício da redução da base de cálculo, prevista no Convênio ICMS nº 78/15 e no art. 267, II, do RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/12. Ou seja, a base de cálculo do ICMS nas prestações de serviço de televisão por assinatura é reduzida, de forma que a incidência do imposto resulte numa carga tributária de 15%. Vale dizer que, independentemente da alíquota aplicada, a carga tributária deve ser sempre de 15%.

Conforme consignado, linhas acima, este CONSEF tem decisões firmadas sobre esta matéria nos termos dos Acórdãos acima referidos, razão pela qual considero cabível reproduzir os trechos dos pontos mais relevantes aplicáveis ao presente caso, constantes nos respectivos Acórdãos, no sentido de se chegar a decisão desta Junta de Julgamento Fiscal.

Assim é que, no tocante ao Acórdão CJF Nº. 0213-11/21-VD, o voto proferido pela ilustre Conselheira/Relatora da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal traz nos trechos que se identificam com o presente caso, o seguinte:

[...]

A infração foi lavrada em decorrência do contribuinte ter calculado o 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%, conforme estabelece a Lei nº 7.014/96, no seu art. 16, inciso V combinado com o Art. 16-A, conforme descrito na autuação.

[...]

Quanto ao mérito, verifico que a principal discordância se refere ao cálculo do imposto devido, relativo à forma de cálculo do imposto, em razão da aplicação do benefício da redução de sua base de cálculo, prevista no Convênio ICMS nº 78/15, e no Art. 267, II do RICMS/12, transcrito a seguir:

“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; ...”

No caso das prestações de serviço de televisão por assinatura, a construção da norma estabelece o percentual de carga tributária, e não percentual de redução de base de cálculo previamente definido, assim dispõe a cláusula 1ª do Convênio ICMS 52/2005:

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 nossos)*

§ 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

Assim, independente da alíquota a ser aplicada, a carga tributária deve ser de 10%/15%, sobre a base de cálculo ali prevista.

Sendo esse o caso em tela, cabe a seguinte fórmula de cálculo, com a “substituição” da alíquota pelo percentual de carga tributária, ou seja, o imposto a ser recolhido deve ser calculado da seguinte forma, inclusive já acatado por este Conselho através dos Acórdãos JJF nº 0076-03/18 e CJF nº 0005-11/19 e CJF no 0252-12/19:

ICMS = Valor da NF / (1 - % Carga Tributária) x % Carga Tributária

Nesse sentido, já acompanhando decisões anteriores, é possível verificar equívocos tanto na metodologia empregada pelo Recorrente, quanto na metodologia empregada pela fiscalização. É dizer, o cálculo do

ICMS-Comunicação, na espécie, deve partir do valor descrito na Nota Fiscal como devido pelos clientes da Recorrente, com a exclusão do ICMS nominalmente devido ao Estado de São Paulo, e a aplicação do fator que recomponha a base de cálculo, a fim de apurar o ICMS devido ao Estado da Bahia:

Recomposta a base de cálculo, deve-se aplicar a alíquota efetiva de 10%/15%, que é o percentual de carga tributária, por meio do qual se atinge o ICMS-Comunicação devido à Bahia, entendimento este já acatado pelo CONSEF através dos Acórdãos CJF Nº 0252-12/19 e CFJ Nº 0048- 12/20, e não com a utilização da carga nominal.

Vale ressaltar aqui, que não houve alargamento da base de cálculo, mas tão somente a inclusão da alíquota efetiva cobrada pelo Estado da Bahia, e que não está sendo objeto a não cobrança do FECOP, mas sim a forma como fora calculado o ICMS mensalmente pela recorrente e pelo autuante.

[...]

Inclusive, a Súmula CONSEF nº 06, diz que nos casos de redução de base de cálculo, com carga tributária definida, o imposto a ser incorporado à base de cálculo, corresponderá à aplicação da referida carga tributária. Já nos casos de redução de base de cálculo, sem carga tributária definida, o imposto a ser incorporado à base de cálculo corresponderá à aplicação da alíquota prevista para a operação. [...]

Do mesmo modo, no Acórdão CJF Nº. 0048-12//20, o voto proferido pelo ilustre Conselheiro/Relator da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal traz o seguinte:

[...]

Em resumo, as razões de insurgência do Recorrente assentam-se em (a) discussões sobre inconstitucionalidade da alíquota adicional de 2% sobre o ICMS para o Fundo Estadual de Combate à Pobreza (FECOP), seja sob o aspecto formal (não edição de lei ordinária para sua instituição), seja sob o aspecto substancial (inadequação do serviço de TV por Assinatura ao conceito de “bens supérfluos”); (b) metodologia para o cálculo do ICMS-Comunicação no segmento de TV por Assinatura, defendendo o método por si empreendido e criticando a metodologia adotada pela Fiscalização.

[...]

Sobre as discussões em torno da constitucionalidade do FECOP (a), consoante instituído e implementado pelo Estado da Bahia, registro que a matéria ultrapassa os limites da competência deste Conselho de Fazenda, à luz do disposto no art. 125 do COTEB (Lei nº 3.956/81) e no art. 167 do RPAF/99.

Ademais, penso que a solução a ser adotada por este Colegiado a partir dos precedentes que se tem construído em torno do tema não demandará maiores questionamentos sobre o FECOP.

[...]

Com efeito, a metodologia de cálculo que tem sido acolhida por este Conselho (cito o Acórdão CJF no 0252-12/19, j. em 26/08/2019) não passa por apurar a alíquota inicial do tributo, uma vez que a legislação não trata de redução de base de cálculo por meio de aplicação de um percentual predefinido; cuida-se de aplicar à base de cálculo correta a metodologia adequada para a partilha da carga efetiva total (de 15%). Assim é que, mesmo diante de divergências, a seguinte premissa que transcrevo do referido acórdão nos parece absolutamente acertada.

[...]

Nesse sentido, vislumbramos equívocos tanto na metodologia empregada pelo Recorrente, quanto na metodologia empregada pela fiscalização. É dizer, o cálculo do ICMS-Comunicação na espécie deve partir do valor descrito na Nota Fiscal como devido pelos clientes da Recorrente, com a exclusão do ICMS nominalmente devido ao Estado de São Paulo e a aplicação do fator que recomponha a base de cálculo a fim de apurar o ICMS devido ao Estado da Bahia.

[...]

Por todo o exposto, concluo pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para reformar a decisão de primeiro grau e, considerando os cálculos acima refeitos, considerar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração.

Conforme se extrai da simples leitura dos trechos dos Acórdãos acima reproduzidos a metodologia de cálculo adotada pelo autuado naqueles casos - que é a mesma adotada no caso em exame - está equivocada, haja vista que deve ser apurada “a partir do valor descrito na Nota Fiscal como devido pelos clientes da empresa, com a exclusão do ICMS nominalmente devido ao Estado de São Paulo e a aplicação do fator que recomponha a base de cálculo a fim de apurar o ICMS devido ao Estado da Bahia”.

No presente caso, conforme bem pontuado pelo impugnante, esta Junta de Julgamento Fiscal, em duas oportunidades, converteu o feito em diligência nas sessões de julgamento realizadas, ocasionadas pelas discussões travadas, em face às alegações defensivas, inclusive pela posição da Fiscalização de improcedência da autuação por considerar que houve um equívoco de interpretação da legislação, o que conflitava com o entendimento deste CONSEF.

Cabe assinalar que a realização da segunda diligência decorreu do fato de a primeira diligência não ter sido cumprida pelo diligenciador que, a exemplo do autuante, também se manifestou pela improcedência da autuação, sendo que na segunda diligência a solicitação desta Junta de Julgamento Fiscal foi atendida pelo próprio autuante, conforme novos demonstrativos que elaborou nos quais seguiu a metodologia entendida como correta por este CONSEF, determinada na diligência, o que resultou no valor de ICMS devido de R\$ 2.243.170,54.

Vale consignar que a questão aduzida pelo impugnante no tocante ao FUNCEP, especialmente no tocante a sua inconstitucionalidade, não pode ser apreciada por esta Junta de Julgamento Fiscal em face a existência de um óbice intransponível à sua apreciação, no caso a determinação do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB - Lei nº. 3.956/81 -, bem como do artigo 167, I, do RPAF/BA/99.

Quanto à alegação do impugnante de que, é imperioso que esta Junta de Julgamento Fiscal reveja o posicionamento adotado pelo CONSEF nos casos anteriores, que, conforme reconhecido pelo Tribunal Justiça do Estado da Bahia, no caso do Auto de Infração nº 298636.0007/18-5, relativo ao Acórdão CJF Nº 0252-12/19, está errado e não encontra qualquer suporte legal, a fim inclusive de evitar o pagamento de honorários de sucumbência, por certo que referida decisão produz efeitos jurídicos quanto ao referido Auto de Infração.

Obviamente, se o contribuinte tivesse recorrido a esfera judicial com relação ao presente Auto de Infração esta Junta de Julgamento Fiscal estaria impedida de dar prosseguimento ao julgamento de mérito, situação na qual a Defesa seria considerada prejudicada e o processo encaminhado à PGE/PROFIS para os devidos fins.

Ocorre que esta não é a situação do presente processo, inexistindo impedimento para que esta Junta de Julgamento Fiscal proceda ao julgamento, cabendo observar que o CONSEF tem duas Instâncias de Julgamento, sendo a Primeira Instância formada pelas Juntas de Julgamento Fiscal e a Segunda Instância pelas Câmaras de Julgamento Fiscal, desse modo, a questão aduzida pelo impugnante no que tange ao ônus de sucumbência, necessariamente, passa pela decisão de Segunda Instância, ou seja, pelas Câmaras de Julgamento Fiscal.

No que tange à exclusão dos juros de mora incidentes sobre a multa lançada de ofício pretendida pelo impugnante, por certo que não há como prosperar a pretensão defensiva, haja vista que os encargos financeiros aplicáveis ao crédito tributário inadimplido estão expressamente previstos no art. 102 do Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB, inexistindo previsão legal para sua dispensa.

Diante do exposto, a infração é parcialmente procedente no valor de ICMS devido de R\$ 2.243.170,54, conforme demonstrativos elaborados pelo autuante no cumprimento da diligência, acostados às fls. 133 a 140 dos autos.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298620.0007/23-3**, lavrado contra **SKY SERVIÇOS DE BANDA LARGA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 2.243.170,54**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “a”, da Lei nº. 7.014/96, com os 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”, item 1 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 03 de junho de 2025.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR

