

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.779/11/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000168032-03  
Recurso de Revisão: 40.060129997-97  
Recorrente: Global Village Telecom Ltda.  
IE: 062284639.00-79  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)  
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-1

### **EMENTA**

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – BASE DE CÁLCULO – RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS. Constatou-se recolhimento a menor de ICMS em face da não inclusão na base de cálculo do imposto de valores faturados a título de locação de equipamentos e outros itens integrantes ou vinculados à prestação de serviços de comunicação. Procedimento fiscal respaldado no inciso X e § 4º do art. 43 do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada, capitulada no art. 54, inciso VI do citado diploma legal c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02. Infração plenamente caracterizada. Contudo, quanto à multa isolada, deve o seu valor ser adequado ao limite de que tratam os §§ 2º e 3º do art. 55 da Lei nº 6.763/75. Recurso de Revisão conhecido por unanimidade e parcialmente provido pelo voto de qualidade.**

### **RELATÓRIO**

Trata-se da constatação de recolhimento a menor de ICMS incidente sobre a prestação de serviços de comunicação, no exercício de 2009, em razão da não inclusão na base cálculo do imposto de valores faturados a título de locação de equipamentos e de outros itens integrantes ou vinculados à prestação de serviços de comunicação, em relação aos quais a ora Recorrente deixou de destacar ou indicou incorretamente nas respectivas NFST (Notas Fiscais Substituição Tributária) o valor do ICMS devido.

Exigências de ICMS e das correspondentes Multas de Revalidação e Isolada capituladas, respectivamente, nos art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e art. 54, inciso VI da mesma lei c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02.

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 20.401/11/1ª, à unanimidade dos votos, julgou procedente o lançamento.

Inconformado, o Sujeito Passivo interpõe, tempestivamente e por meio de procuradores regularmente constituídos, o Recurso de Revisão de fls. 311/325.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em preliminar, defende o conhecimento do presente recurso sob o argumento de que a decisão recorrida revela-se divergente daquelas proferidas nos acórdãos 19.434/10/3ª e 19.513/10/3ª, indicados como paradigmas, (*cujas cópias de inteiro teor são juntadas, respectivamente, às fls.327/345 e 347/357*), especialmente em relação ao cabimento da multa isolada na hipótese dos autos.

No mérito, reitera as razões de defesa apresentadas na fase de impugnação, cuja tese central é no sentido de que, no caso concreto, não cabe a multa isolada exigida, uma vez que não houve descumprimento de obrigação acessória, pois a suposta infração cometida decorre de divergência de interpretação em relação à incidência do imposto, e, portanto, refere-se a obrigação principal, pelo que não poderia constituir fato gerador de multa isolada.

Pede, assim, a reforma do acórdão recorrido para cancelar integralmente a referida multa.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 360/363, entende caracterizada a divergência jurisprudencial, razão pela qual opina, em preliminar, pelo conhecimento do recurso. Quanto ao mérito, no entanto, defende seja mantida a decisão recorrida, pelos seus próprios fundamentos, opinando assim pelo seu não provimento.

### **DECISÃO**

#### **Da Preliminar (Pressupostos de Admissibilidade)**

Superada, de plano, a condição de admissibilidade prevista no inciso II do art. 163 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/2008, eis que se trata de processo submetido ao rito ordinário, cumpre verificar o atendimento da segunda condição de que trata o dispositivo (divergência jurisprudencial).

Da análise do inteiro teor dos acórdãos indicados como divergentes, constata-se assistir razão à Recorrente, apenas em relação ao Acórdão nº 19.513/10/3ª, uma vez caracterizada a alegada divergência jurisprudencial, no que diz respeito à Multa Isolada prevista no art. 54, inc. VI da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inc. VI, alínea “f” da Parte Geral do RICMS/02, o que pode ser observado mediante a simples leitura das ementas das decisões confrontadas, *verbis*:

#### **Decisão Recorrida (Acórdão nº 20.401/11/1ª)**

##### **Ementa:**

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – BASE DE CÁLCULO – RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS. Constatou-se recolhimento a menor de ICMS em face da não inclusão na base cálculo do imposto dos valores oriundos da locação de equipamentos e de outras rubricas vinculadas à prestação de serviços de comunicação. Procedimento fiscal respaldado no inciso X e § 4º do art. 43 do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada, capitulada no art. 54, inciso VI do citado diploma legal c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02. **Infração plenamente**

**caracterizada. Lançamento procedente.** Decisão unânime. (grifou-se)

=====

**Acórdão nº. 19.434/10/3ª (Paradigma)**

**Ementa:**

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Restou demonstrada a falta de recolhimento do ICMS, em face da não tributação de diversos serviços de comunicação e telecomunicação utilizando-se indevidamente do benefício da isenção e da não incidência. Procedimento fiscal respaldado no art. 5º § 1º, item 9; art. 6º, inciso XIII, art. 13, incisos VII e XI, todos da Lei nº 6.763/75, e art. 15, inciso XIII, c/c art. 55, § 4º, inciso XVII, c/c inciso X, art. 44 e § 4º; inc. II do art. 50, todos do RICMS/02. Exigência de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL. Imputação de descumprimento de obrigação acessória configurada pelo fato da Autuada ter deixado de destacar e indicar nas respectivas notas fiscais, o ICMS nas prestações de serviço de comunicação. Exigência de Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75, c/c art. 215, inciso VI alínea "f" do RICMS/02. Entretanto, uma análise pormenorizada da questão conduz à conclusão de que **não há perfeita subsunção do fato concreto à sanção imposta. Exigência cancelada.**

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime. (grifou-se)

=====

**Acórdão nº. 19.513/10/3ª (Paradigma)**

**Ementa:**

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - BASE DE CÁLCULO - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Restou demonstrada a falta de recolhimento do ICMS por ter o Autuado deixado de destacar o imposto devido sobre a prestação de serviços de comunicação e telecomunicação, cobrados a título de "TC CPE Solution-Aluguel", em infringência ao disposto no art. 13, inc. III e inc. II do § 1º da Lei Complementar nº 87/96, art. 6º, inc. XI da Lei nº 6.763/75 c/c inc. II, art. 50 do RICMS/02. Exigência de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inc. II da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL. Imputação de descumprimento de obrigação acessória configurada pelo fato do Autuado ter deixado de destacar e indicar nas respectivas notas fiscais o ICMS nas prestações de serviço de comunicação. Exigência de Multa Isolada capitulada no art. 54, inc. VI da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02. Entretanto, uma análise pormenorizada da questão conduz à conclusão de que a penalidade é inaplicável à espécie. Exigência cancelada.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime. (grifou-se)

Com relação ao Acórdão nº 19.434/10/3ª, o mesmo não pode ser considerado paradigma, nos termos do art. 165, inciso II, alínea “e” do RPTA/MG.

Diante disso, reputa-se atendida também a segunda condição prevista no inciso II do mencionado art. 163 (divergência jurisprudencial), em relação ao Acórdão nº 19.513/10/3ª.

Plenamente configurados, portanto, os pressupostos de admissibilidade do presente recurso, pelo que deve o mesmo ser conhecido.

#### **Do Mérito**

Como já mencionado, o presente recurso versa exclusivamente sobre o cabimento da multa isolada exigida.

Não obstante a matéria tenha sido objeto de profunda análise pela decisão recorrida, que manteve integralmente a multa isolada, está a mesma a merecer reparos, assistindo razão parcial à Recorrente, no tocante à redução de seu valor a patamares razoáveis, tendo como referência o valor do imposto exigido.

É que, conquanto aplicada nos estritos termos do art. 54, inc. VI da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 215, inc. VI, alínea “f” da Parte Geral do RICMS/02, não há como deixar de reconhecer que a multa realmente resultou em valor flagrantemente desproporcional e desarrazoado em relação ao ICMS incidente sobre os serviços não oferecidos à tributação.

Assim, merece ser reduzida, com base no disposto nos §§ 2º e 3º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, cuja finalidade é exatamente limitar o valor das penalidades a um patamar mais razoável e proporcional em relação ao imposto exigido sobre as operações ou prestações às quais se vinculam a obrigação acessória descumprida, ensejando a aplicação daquelas.

Antes, porém, em face das argumentações da Recorrente no sentido da própria inaplicabilidade da multa ao caso presente, por suposta inexistência de descumprimento de obrigação acessória, a questão merece uma análise mais acurada.

Inicialmente, lembre-se que as obrigações acessórias são instituídas pela legislação tributária no interesse da fiscalização e arrecadação do tributo a que se refira,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

e têm como fato gerador qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal (cf. o disposto no § 2º do art. 113 c/c o art. 115, ambos do CTN).

Frise-se bem, são instituídas no interesse da fiscalização e arrecadação do tributo devido, equivalendo dizer que são (devem ser) deveres instrumentais atribuídos ao sujeito passivo com o objetivo de garantir os interesses do fisco no seu mister de controlar as atividades daquele, com vistas a assegurar a arrecadação do imposto.

Assim, é certo que o eventual descumprimento desses deveres enseja a aplicação de penalidades, mas estas não são (não devem ser), por si sós, instrumento de arrecadação. Antes, tratam-se apenas de um meio de assegurá-la.

Com base nesta premissa, e considerando que nos impostos sujeitos ao lançamento por homologação – *nos quais compete ao contribuinte, por determinação legal, além de identificar o fato gerador, quantificar e pagar o imposto devido sem o prévio exame da autoridade fiscal* – o que se homologa não é propriamente o pagamento do tributo (obrigação principal), mas todo aquele conjunto de atividades que normalmente o precedem, aí incluídas as obrigações acessórias, tais como a emissão e escrituração dos documentos fiscais relativos às operações e prestações realizadas, tem-se que o contribuinte do imposto, especialmente em se tratando de ICMS, deve observar e cumprir, rigorosamente, todas as obrigações previstas na legislação, sob pena de sujeitar-se às sanções impostas pelo seu descumprimento.

No caso concreto, argumenta a Recorrente que deixou de destacar o imposto somente em relação àqueles itens constantes das notas fiscais que entende não se sujeitarem à incidência do imposto, de modo que, se descumpriu alguma obrigação, trata-se de obrigação principal e não acessória. Assim, não existiria motivos para a aplicação da multa isolada.

Brilhante a argumentação, mas nem por isso merece ser acatada.

Com efeito, assim como as obrigações principal e acessória não se confundem entre si, também não há de se confundir as sanções impostas pela legislação para os respectivos descumprimentos, dada a natureza distinta daquelas.

Logo, mesmo que a Recorrente entenda não ser devido o imposto, e ainda que tal circunstância decorra de divergência de interpretação da legislação pertinente, tal entendimento não lhe autoriza descumprir a obrigação acessória, no caso, o dever de emitir as notas fiscais na forma estabelecida pela legislação.

A propósito, ressalte-se que, regra geral, a responsabilidade pela prática de infrações tributárias é de natureza objetiva, de modo que, não havendo disposição de lei em contrário, nos termos do art. 136 do CTN, independentemente da intenção ou motivação do ato do infrator, é cabível a aplicação da sanção legalmente prevista, bastando para tanto a comprovação da prática da infração.

Cumprido, portanto, verificar se a conduta da ora Recorrente se enquadra na norma tipificadora da infração e respectiva sanção:

Lei nº 6763/75:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 54 - As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VI - por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - de 1 (uma) a 100 (cem) UFEMGs por documento;

(...)

RICMS/02, PARTE GERAL:

Art. 215 - As multas calculadas com base na UFEMG, ou no valor do imposto não declarado, são:

(...)

VI - por emitir documento com falta de requisito ou indicação exigida neste Regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - por documento:

(...)

f) natureza da operação ou da prestação e condições do pagamento; alíquota do ICMS e destaque do imposto devido; nome da empresa de transporte e seu endereço, ou o número da placa do veículo, Município e Estado de emplacamento, quando se tratar de transportador autônomo: 42 (quarenta e duas) UFEMG.

Pois bem. No caso presente a Recorrente emite as notas fiscais discriminando os diversos itens, ora indicando a alíquota aplicável, ora deixando de indicá-la – *ou simplesmente lançando no campo próprio o número “0” (zero)* – a depender do seu entendimento quanto a estarem ou não sujeitos à tributação. Debita-se, portanto, do imposto que considera devido, deixando de oferecer à tributação os demais valores que entende fora do campo de incidência do ICMS.

Ora, como se vê dos dispositivos acima mencionados, cabe a aplicação da multa toda vez que o contribuinte emitir documento fiscal sem a indicação da alíquota ou sem o destaque do imposto devido, ou, ainda, com indicações incorretas da alíquota ou do destaque do imposto. Não resta qualquer dúvida, portanto, quanto à prática da infração, que, aliás, é até mesmo confessada pela ora Recorrente, ao admitir que de fato não destaca e nem se debita do imposto relativamente àqueles itens.

Assim, claramente cabível a multa aplicada, eis que plenamente caracterizada a prática da infração, pelo que também não há de se falar em aplicação do disposto no art. 112 do CTN, tal como argumenta a ora Recorrente na fase de impugnação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não obstante, como já mencionado anteriormente, é forçoso reconhecer que, no caso concreto, o valor da multa é flagrantemente desproporcional e desarrazoado em relação ao imposto exigido.

É que, conforme estabelece o art. 215, inc. VI, alínea “f” da Parte Geral do RICMS/02, a multa é de 42 (quarenta e duas) UFEMG por documento fiscal emitido, e tendo em vista que, em face das peculiaridades da atividade da Recorrente, ela emite pelo menos uma nota fiscal mensal para cada cliente, o que resulta em milhares de documentos emitidos.

Daí a exorbitância do valor da multa, razão pela qual ela deve ser reduzida, aplicando-se à mesma, por analogia, o limitador de 2,5 vezes (duas vezes e meia) o valor do imposto exigido, previsto nos §§ 2º e 3º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, cuja redação é a seguinte:

§ 2º - Nas hipóteses dos incisos II, IV, XVI e XXIX do caput, observado, no que couber, o disposto no § 3º deste artigo, a multa fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação, inclusive quando amparada por isenção ou não-incidência.

§ 3º - Nas hipóteses dos incisos II, VI, XVI, XIX e XXIX do caput deste artigo, quando a infração for constatada pela fiscalização no trânsito da mercadoria, a multa fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto cobrado na autuação, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação, inclusive quando amparada por isenção ou não-incidência.

Poder-se-ia dizer que, não estando expressamente prevista nos dispositivos acima, a multa ora discutida não seria passível de redução com base no referido limitador, cuja aplicação estaria restrita única e exclusivamente às multas ali elencadas.

De fato, uma interpretação literal (ou meramente léxica ou gramatical) dos dispositivos acima levaria a essa conclusão.

No entanto, há de se observar que a norma jurídica não se confunde com o texto da lei, que é mero veículo (ou suporte físico) daquela; pelo contrário, deve ser extraída não só deste, mas principalmente do seu contexto – *até porque, no mais das vezes, não está contida em apenas um, mas numa conjunção de textos legais, normalmente editados em circunstâncias e momentos distintos, sejam históricos, políticos, sociais ou econômicos.*

Por isso que, para a doutrina contemporânea especializada, além do método gramatical há ainda outros métodos ou elementos que devem ser observados na interpretação lógica da norma jurídica, tais como o histórico, o lógico-sistemático e o teleológico, não de forma antagônica ou que os considerem excludentes entre si, mas numa relação de complementaridade recíproca, de modo que a interpretação meramente léxica ou gramatical do(s) texto(s) legal(i)s não é o bastante e nem suficiente para daí se extrair o seu real sentido e alcance normativo.

Neste sentido, os seguintes ensinamentos do Em. Livre-docente e Doutor em Direito Tributário José Jayme de Macêdo Oliveira, ex-Fiscal de Rendas e ex-Conselheiro do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro (*Código Tributário Nacional: comentários, doutrina e jurisprudência*. São Paulo : Saraiva, 1998, p. 265), acerca da interpretação lógica e teleológica das normas jurídicas:

*Lógica.* Se a interpretação gramatical esgota-se na análise dos termos de um texto, a interpretação lógica é a sua síntese. Com a primeira decompõe-se a norma em seus elementos verbais; na segunda, unem-se esses elementos num todo orgânico, buscando encontrar-se a *mens legis*.

(...)

*Teleológica.* Nenhuma interpretação de lei pode ser bem feita se não levar em consideração a razão de sua existência, a sua finalidade (*ratio legis*), ou seja, sopesando os objetivos indicados pelas necessidades que ela visa a satisfazer.

Vale dizer, ainda que a interpretação deva se nortear pelo texto legal, o conteúdo (ou o sentido) da norma é mais amplo que a simples literalidade do(s) texto(s) que a veicula(m).

Assim é que, na busca desse sentido mais amplo, pode e deve o aplicador da norma se valer também da interpretação extensiva ou analógica da legislação tributária passível de aplicação ao caso concreto, de modo a conferi-la a máxima efetividade, levando em conta a sua razão de ser, a sua finalidade.

E nem se diga que, em face do princípio da estrita legalidade ao qual se sujeitam as relações jurídicas tributárias, a analogia não se aplicaria à interpretação (ou integração) das normas tributárias, sendo certo que a sua aplicação pressupõe a ausência de disposição expressa para situação similar a outra para a qual haja previsão legal.

Com efeito, é o próprio CTN que autoriza expressamente a aplicação da analogia, vedado expressamente o seu emprego apenas quando resultar na exigência de tributo não previsto em lei, a teor do disposto no § 1º de seu art. 108. Confira-se:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

(...)

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

Ora, se a única restrição imposta pelo CTN é aquela constante do § 1º, que se refere à exigência de tributo não previsto em lei, obviamente que não há vedação para se aplicar a analogia em matéria de penalidade, máxime em se tratando de mera dosimetria ou gradação desta, via limitação do quantum exigido, visando à sua adequação em relação ao valor do tributo exigido (*o que não quer dizer que se poderia*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*também aplicá-la para exigir penalidade não prevista em lei, o que é igualmente vedado, por se tratar de matéria igualmente sob reserva de lei – embora não previsto expressamente pelo mencionado dispositivo do CTN).*

Resta, portanto, justificar o cabimento da analogia ao presente caso, valendo-se aqui novamente das lições doutrinárias do mesmo autor (op. cit., p. 271):

Art. 108, I – A analogia é o primeiro meio de integração da legislação tributária, que autoriza a aplicação de dispositivo legal (analogia *legis*) ou de um conjunto de normas legais conexas (analogia *juris*) para o preenchimento de lacuna existente em lei sobre determinada matéria. Tal procedimento repousa na noção de que onde existe a mesma razão, deve haver a mesma solução jurídica. (grifou-se)

Como já se viu acima, há previsão expressa de aplicação do limitador a várias multas capituladas no art. 55, quando o seu valor ultrapasse a 2,5 (duas vezes e meia) o valor do imposto exigido, todas elas relacionadas ao descumprimento de obrigações acessórias cujo descumprimento resulta, por dedução lógica, na falta de pagamento do imposto, tal como na hipótese dos autos.

Apenas para tornar mais claro o raciocínio – e visando demonstrar a similitude da situação ora em discussão com aquelas –, tome-se como exemplo a multa prevista no inc. XVI do art. 55, a qual se encontra expressamente elencada nos mencionados dispositivos:

XVI - por prestar serviço sem emissão de documento fiscal - 40% (quarenta por cento) do valor da prestação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) quando a infração for apurada pelo Fisco, com base exclusivamente em documento e nos lançamentos efetuados na escrita fiscal ou comercial do contribuinte.

Como se vê, o limitador se aplica até mesmo a essa hipótese, em que o contribuinte, estando obrigado a emitir o documento fiscal pela prestação do serviço, não o faz. Observe-se que, no caso, mais que mero descumprimento de obrigação tributária acessória, trata-se, ao menos em tese, de conduta tipificada como crime contra a ordem tributária (cf. art. 1º, inc. V da Lei nº 8.137/90).

Ora, se a regra do limitador do valor da multa tributária aplica-se até mesmo nesses casos, em que a conduta do infrator presume-se mais grave para a sociedade (afinal, trata-se de um ilícito penal, caracterizado pela falta de emissão do documento fiscal, com a intenção de reduzir ou suprimir tributo!), com mais razão deve aplicar-se também à hipótese dos autos, na qual o contribuinte está sendo penalizado não pela falta de emissão do documento, mas pela simples emissão deste em desacordo com a legislação, e ainda assim em decorrência de divergência de interpretação.

Com efeito, ainda que se abstraia dessa questão da gravidade da conduta, a similitude das situações é evidente, porquanto no caso dos autos a aplicação da multa também resultou em valor superior a 2,5 (duas vezes e meia) o valor do imposto

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

exigido, tal como naquela hipótese (aliás, superou em muito até mesmo os 40% do valor das prestações).

Logo, se “onde existe a mesma razão, deve haver a mesma solução jurídica”, e se a razão e finalidade da lei (*ratio legis*) que instituiu o limitador é evitar a exigência de multas isoladas exorbitantes em relação ao valor do imposto, é plenamente razoável que se dê tratamento idêntico ao presente caso.

Assim, se não bastasse a analogia, invoca-se aqui ainda o princípio da razoabilidade para limitar o valor da multa, com base nos incs. II e III do mesmo art. 108 do CTN (princípios gerais de Direito Tributário e de Direito Público) c/c o art. 13 da Constituição Mineira de 1989 e arts. 2º e 3º da Lei Estadual nº 14.184/02 (que, cf. o seu art. 1º, estabelece normas gerais sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Direta e indireta do Estado de Minas Gerais, visando à proteção de direito das pessoas e ao atendimento do interesse público pela Administração):

Constituição Mineira:

Art. 13 - A atividade de administração pública dos Poderes do Estado e a de entidade descentralizada se sujeitarão aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência e razoabilidade. (Grifou-se)

Lei nº 14.184/02:

Art. 2º - A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, finalidade, motivação, razoabilidade, eficiência, ampla defesa, do contraditório e da transparência.

Art. 3º - A norma administrativa será interpretada da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige. (grifou-se)

Como se vê, para além da aplicação da analogia, com base no CTN, há disposições expressas da legislação mineira (tanto no nível constitucional como infraconstitucional) no sentido de que a norma administrativa deve ser interpretada com razoabilidade, visando a garantir o atendimento de sua finalidade.

Assim, com a devida vênia daqueles que entendem em contrário, seja para manter a multa em seu valor integral, seja para excluí-la, sob o fundamento de que a mesma não se aplica à espécie tratada nos autos, no presente caso deve o valor exigido, a título de multa isolada, ser adequado ao limite de que tratam os §§ 2º e 3º do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão em relação ao Acórdão nº 19.513/10/3ª. No mérito, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso para adequar a multa isolada aplicada ao disposto no § 2º, art. 55 da Lei nº 6.763/75. Vencidos, em parte, o Conselheiro Mauro Heleno Galvão (Revisor), que lhe negava provimento, e os Conselheiros André Barros de Moura, Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora) e Maria de Lourdes Medeiros que lhe davam provimento. Designado

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

relator o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além dos signatários e dos vencidos, o Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves.

**Sala das Sessões, 11 de novembro de 2011.**

**Mauro Heleno Galvão  
Presidente / Revisor**

**Raimundo Francisco da Silva  
Relator Designado**

CC/MG

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

---

Acórdão:	3.779/11/CE	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000168032-03	
Recurso de Revisão:	40.060129997-97	
Recorrente:	Global Village Telecom Ltda IE: 062284639.00-79	
Recorrida:	Fazenda Pública Estadual	
Proc. S. Passivo:	Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)	
Origem:	DF/Belo Horizonte - DF/BH-1	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Mauro Heleno Galvão, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Trata-se de Recurso de Revisão interposto pela Autuada que, no mérito, reitera as razões de defesa apresentadas na fase de impugnação, cuja tese central é no sentido de que, no caso concreto, não cabe a multa isolada exigida, uma vez que não houve descumprimento de obrigação acessória, pois a suposta infração cometida decorre de divergência de interpretação em relação à incidência do imposto, e, portanto, refere-se a obrigação principal, pelo que não poderia constituir fato gerador de multa isolada.

A Câmara Especial acordou, no mérito, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso para adequar a multa isolada aplicada ao disposto no § 2º, art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Assim, o ponto de divergência consiste na aplicação da Multa Isolada capitulada no art. 54, VI da Lei nº 6.763/75, conforme fundamentos expostos abaixo.

No que tange ao descumprimento de obrigação acessória, conforme estabelecido no § 2º do art. 113 do CTN, a referida obrigação decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Conforme dispõe o art. 115 do CTN, “*fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal*”.

Trata-se de obrigação *ex lege*, cujo objeto se refere a uma obrigação de fazer ou não fazer previamente estabelecida na legislação tributária como importante ao controle do cumprimento da obrigação tributária principal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Se a Autoridade Tributária apura que do descumprimento da obrigação acessória decorreu também o inadimplemento da obrigação principal, é dever da Impugnante pagar o ICMS devido acrescido das multas que, para a hipótese, foram estipuladas na legislação tributária.

Nos termos do art. 16, inciso VI c/c o art. 39 da Lei nº 6.763/75, são obrigações da Recorrente a escrituração dos livros e a emissão dos documentos fiscais na forma do RICMS/02.

As indicações estabelecidas nos incisos IX, X e XI do art. 143, Anexo V do RICMS/02 não constituem informações meramente facultativas. Ao contrário, são verdadeiras obrigações acessórias *ex lege*, cujo descumprimento enseja a aplicação de sanção.

É irrelevante para a consequência estabelecida na norma tributária a intenção do sujeito passivo quando fez a interpretação da norma tributária e concluiu pela não incidência do ICMS. Não obstante a enorme estrutura administrativa colocada à disposição dos contribuintes, a Administração Tributária estabeleceu mecanismos e procedimentos cautelares específicos que lhes proporcionam formular consultas nos termos do art. 37 do RPTA/08.

Sobre o assunto leciona o Professor Sacha Calmon:

“Não faz sentido indagar se o contribuinte deixou de emitir uma fatura fiscal por dolo ou culpa (negligência, imperícia ou imprudência). De qualquer modo, a lei foi lesada. De resto, se se pudesse alegar que o contribuinte deixou de agir por desconhecer a lei, por estar obnubilado ou por ter-se dela esquecido, destruído estaria todo o sistema de proteção jurídica da Fazenda Pública.” (Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 736.)

Nessa toada, importante salientar que o ilícito tributário em muito se difere do ilícito penal, pois, para que a ocorrência deste último fique caracterizada, necessário perquirir as condições objetivas e subjetivas do fato jurígeno. Assim, urge verificar se a conduta praticada está prevista na legislação penal como crime (elemento objetivo) e se o agente a realizou com dolo ou culpa (elemento subjetivo).

Entretanto, para a ocorrência do ilícito fiscal, basta a comprovação do descumprimento dos deveres tributários de dar, fazer e não-fazer previstos na legislação, não havendo, portanto, que se falar em elemento subjetivo.

Assim, dispõe o art. 136 do CTN:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Também não é procedente o argumento de que há equívoco em fazer incidir as multas de revalidação e a isolada, uma vez que tais penas possuem caráter distinto. A

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

primeira, a de revalidação, constitui-se em pena reparadora, uma vez que o tributo não fora recolhido a tempo e hora. A segunda, por sua vez, deriva do descumprimento de eventual obrigação acessória, sendo certo que foram apurados pelo menos dois fatos autônomos: uma de natureza acessória e outra de natureza principal.

A aplicação das sanções estabelecidas na Lei nº 6.763/75 ficaram assim disciplinadas:

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência - UFIR -, prevista no artigo 224 desta Lei, vigente na data em que tenha ocorrido a infração e, quando for o caso, o valor do imposto não declarado; (Nota: Conforme o § 1º do Art. 224, as menções, na legislação tributária estadual, à Unidade Fiscal de Referência - UFIR - consideram-se feitas à UFEMG, bem como os valores em UFIR consideram-se expressos em UFEMG.)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência.

§ 1º - As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

§ 2º - O pagamento de multa não dispensa a exigência do imposto, quando devido, e a imposição de outras penalidades.

Portanto, o argumento da Recorrente não encontra respaldo na legislação mineira, que é expressa ao afirmar que *“as multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal”*.

Acrescente-se, ainda, que não se trata de hipótese de aplicação do disposto no art. 211 do Regulamento do ICMS. No caso, foi apurado o descumprimento de uma única e específica obrigação acessória. O art. 211 do RICMS/02 estabelece:

Art. 211 - Apurando-se, na mesma ação fiscal, o descumprimento de mais de uma obrigação tributária acessória pela mesma pessoa, será aplicada a multa relativa à infração mais grave, quando forem as infrações conexas com a mesma operação, prestação ou fato que lhes deram origem.

A questão que se apresenta, então, é verificar se a infração apontada pelo Fisco se amolda aos exatos termos do tipo previsto no dispositivo sancionador. No caso dos autos, foi aplicada a penalidade prevista no art. 54, VI da Lei nº 6.763/75 c/c o art.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

215, VI, “f” do RICMS/02. Os comandos emanados dos dispositivos estão assim postos:

Lei nº 6763/75

Art. 54 - As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VI - por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - de 1 (uma) a 100 (cem) UFEMGs por documento;

(...)

RICMS/02

Art. 215 - As multas calculadas com base na UFEMG, ou no valor do imposto não declarado, são:

(...)

VI - por emitir documento com falta de requisito ou indicação exigida neste Regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - por documento:

(...)

f) natureza da operação ou da prestação e condições do pagamento; alíquota do ICMS e destaque do imposto devido; nome da empresa de transporte e seu endereço, ou o número da placa do veículo, Município e Estado de emplacamento, quando se tratar de transportador autônomo: 42 (quarenta e duas) UFEMG;

(...)

Com efeito, para que se consiga interpretar a legislação à luz dos fatos concretos, necessário se faz um caminhar pela atividade da empresa Recorrente.

Trata-se de empresa do ramo de telefonia fixa e internet, cujas prestações de serviço de comunicação são tributadas pelo ICMS, conforme amplamente abordado no que se refere ao mérito da obrigação principal.

Na hipótese da prestação dos serviços elencados no presente lançamento, a Recorrente deixa de oferecê-los à tributação do ICMS ao entendimento de se tratar de fato não compreendido nas hipóteses de incidência deste imposto.

Assim, ao emitir os documentos fiscais, que o faz em escala e magnitude, a Recorrente lança os valores individualizados das prestações, ora com a indicação da alíquota correspondente, ora sem a indicação desse item, quando se trata dos serviços

de “locação de infraestrutura” e demais serviços que, segundo ela, não são tributados pelo ICMS. Ao final, calcula o imposto devido, segundo seu entendimento, lançando-o em campo próprio.

Depurando os dispositivos sancionadores, temos que a infração será imputada, na hipótese dos autos, quando:

- 1) ocorrer a emissão de documento fiscal sem a indicação da alíquota do ICMS e sem destaque do imposto devido; e
- 2) ocorrer a emissão de documento fiscal com indicações incorretas da alíquota do ICMS e do destaque do imposto devido.

Em qualquer uma das hipóteses supramencionadas, a prática do fato ensejará a aplicação da penalidade de 42 (quarenta e duas) Unidades Fiscais do Estado de Minas Gerais (UFEMGs) por documento fiscal emitido.

Imperioso ressaltar, ainda, que o tipo sancionatório prevê diversas condutas capazes de caracterizar o ilícito tributário, dentre elas está a emissão de documento com indicação insuficiente ou incorreta de dados. Assim, não há como defender a tese de que a Contribuinte descumpriu apenas em parte o disposto na norma, haja vista que esta prevê como infração o descumprimento parcial.

Na primeira hipótese, não se pode falar em emissão de documento fiscal sem indicação de tais atributos, pois em todas as notas fiscais constam os lançamentos das alíquotas e do imposto devido, isso em relação às prestações que a Recorrente entende como sujeitas ao ICMS.

Na segunda situação, não houve a indicação das alíquotas e do ICMS devido, em relação aos serviços que a Contribuinte entende fora do campo de incidência do tributo.

Conforme afirmado alhures, verifica-se que uma das hipóteses de incidência da penalidade em referência consubstancia-se no fato de emitir documento fiscal com indicação incorreta da alíquota do ICMS e do destaque do imposto devido e a consequência mandamental da prática desse fato, por sua vez, consiste em pagar multa isolada de 42 (quarenta e duas) UFEMGs por documento emitido.

*In casu*, por se tratar de prestação de serviço de comunicação, a alíquota aplicável é de 25% (vinte e cinco por cento), conforme disposto no art. 12, I, “a” da Lei nº 6.763/75 e o valor da base de cálculo a ser inserida nas notas fiscais é o preço do serviço prestado, nos termos do art. 13, VII da mesma lei.

Entretanto, repise-se, no campo referente à alíquota e à base de cálculo do imposto, a Recorrente colocou 0 (zero) para aqueles serviços que, segundo ela, não seriam tributados pelo ICMS, de forma que o valor do tributo destacado figura menor do que o devido.

Ora, não se pode negar aplicação a dispositivo de lei que imputa sanção ao descumprimento de obrigação tributária ao abrigo do princípio *in dubio pro contribuinte* quando este deixa de oferecer à tributação fato gerador de obrigação

tributária por ele descrito com o nome jurídico de outro instituto que, por sua vez, está fora do campo de incidência do imposto em tela.

Assim, se a prática do ato supramencionado fosse admitida na seara fiscal, estar-se-ia autorizando a aplicação do erro de direito como forma de exclusão da responsabilidade tributária, o que, *venia concessa*, não se pode aceitar.

Nessa linha, segue entendimento de Sacha Calmon:

“Três objeções são colocadas contra a consideração *tout court* do elemento subjetivo relativamente ao ilícito fiscal (infração administrativa-tributária). Em primeiro lugar, a subjetivação do ilícito fiscal levaria, inexoravelmente, por uma questão de coerência teórica, até a intransmissibilidade das *multas* que o punem. Com efeito, se o ilícito fiscal se baseasse exclusivamente na responsabilidade subjetiva, impossível seria transferir a multa a terceiros (sub-rogação passiva das penalidades). A punição não deveria, neste caso, passar da pessoa do infrator, o que, em muitos casos, seria um verdadeiro absurdo. Em segundo lugar, seria impossível apenas administrativamente as pessoas jurídicas, porquanto estas não possuem vontade, senão que são representadas por seus órgãos. Sabido que *societas distat a singulis*, jamais poderia a Fazenda Pública responsabilizar as pessoas jurídicas imputando-lhes o dever de pagar multas pelo descumprimento da legislação tributária. Teria a Fazenda Pública de investigar as pessoas físicas que vivificam as sociedades para lhes imputar a devida punição. Ora, isto seria irrealístico, complicado e, na maioria dos casos, *impraticável*. O certo é a responsabilização das pessoas jurídicas em razão de sua *culpa in eligendo*, cabendo-lhes, sendo o caso, direito de regresso contra os seus diretores, gerentes e administradores. Somente nas hipóteses grosseiras de má-fé, quando os diretores agem com dolo específico na prática de ilícitos fiscais, que configuram também ilícitos penais, a responsabilidade por infrações deve ser pessoal relativamente aos *delitos* (isto é, os crimes fiscais tipificados na legislação penal). **Em terceiro lugar – descartado *ex absurdo* o erro de direito -, como excludente de responsabilidade em tema de infração fiscal, a admissão de erro de direito extrainfracional (variante do erro extrapenal na esfera própria do Direito Tributário) levaria ao paradoxo de se considerar oponente à Administração o desconhecimento da própria legislação tributária pelo contribuinte e pelos órgãos de pessoas jurídicas de Direito Privado.** (Curso de Direito

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tributário Brasileiro, 9ª Ed., Rio de Janeiro: Forense. 2006, p. 733) (grifou-se)

Nesse sentido, percebe-se que se encontra correta a aplicação da penalidade advinda do descumprimento de obrigação acessória decorrente da indicação incorreta do destaque do imposto devido nos documentos fiscais emitidos pela Recorrente.

Frise-se, não cabe ao aplicador da norma verificar, para aplicação da penalidade, se o infrator agiu com ou sem intenção.

Nesse sentido, diante da clareza e objetividade do dispositivo do Regulamento do ICMS relativamente à aplicação de penalidade quanto à emissão de documento fiscal em desacordo com a legislação, percebe-se que a tipificação tributária se amolda como uma luva diante da conduta praticada pela Recorrente.

Dessa forma, correta a multa isolada relativa ao descumprimento de obrigação acessória.

Saliente-se, por fim, que a Recorrente fundamenta a não aplicação da multa em tela em dois acórdãos deste Conselho de Contribuintes. No entanto, as referidas decisões analisaram de forma subjetiva o cometimento da infração fiscal ora apontada, o que, no âmbito tributário, não é adequado.

Isto porque, os acórdãos em apreço utilizaram expressões como “o Autuado em nenhum momento tenta ocultar do Fisco ou criar-lhe dificuldade”, bem como “o que a lei quer punir é a intenção de esconder do Fisco”. Assim, da leitura destas expressões, depreende-se que as decisões anteriormente mencionadas não aplicaram a multa *sub examine* ao argumento de que o Contribuinte não teve a intenção de burlar a Fiscalização.

Ora, conforme afirmado anteriormente, no campo tributário a responsabilidade é objetiva, não havendo que se perquirir a intenção do sujeito passivo, mas, tão somente, se este praticou ou não o fato estabelecido pela norma como gerador de obrigação tributária.

Por estas razões, refuta-se a tese adotada nos acórdãos utilizados pela Recorrente como paradigmas para exclusão da multa ora aplicada.

**Sala das Sessões, 11 de novembro de 2011.**

**Mauro Heleno Galvão  
Conselheiro**

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 3.779/11/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000168032-03  
Recurso de Revisão: 40.060129997-97  
Recorrente: Global Village Telecom Ltda  
IE: 062284639.00-79  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)  
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-1

---

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS referente a prestações de serviços de comunicação e telecomunicação, no período de janeiro a dezembro de 2009, uma vez que a ora Recorrente teria deixado de incluir na base de cálculo do imposto parcela sujeita a tributação, que denominou "locação de infraestrutura".

Embora no Auto de Infração original também estejam presentes as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75, tendo em vista tratar-se de recurso, a única matéria objeto de apreciação é a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da lei retromencionada.

Assim, importa destacar que a Multa Isolada foi calculada com base no art. 54, inciso VI da Lei n.º 6.763/75 combinado com alínea "f", inciso VI do art. 215 do RICMS/02.

Apreciando o lançamento da 1ª Câmara de Julgamentos, à unanimidade de votos, o julgou procedente.

Já a Câmara Especial, no mérito, pelo voto de qualidade, deu provimento parcial ao recurso para adequar a multa isolada aplicada ao disposto no § 2º, art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

Assim, o ponto de divergência entre este voto e a decisão majoritária reside exatamente na propriedade de aplicação da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da Lei n.º 6.763/75, à matéria dos autos e à imputação fiscal.

Inicialmente cumpre destacar que a posição aqui externada está em consonância com várias decisões deste Conselho de Contribuintes, à exemplo daquela consubstanciada no Acórdão n.º 19.513/10/3ª que, inclusive, ensejou o conhecimento do recurso ora apreciado em seu mérito. Neste sentido, veja-se a ementa desta decisão:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ACÓRDÃO Nº. 19.513/10/3ª

EMENTA:

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – BASE DE CÁLCULO -FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. RESTOU DEMONSTRADA A FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS POR TER O AUTUADO DEIXADO DE DESTACAR O IMPOSTO DEVIDO SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E TELECOMUNICAÇÃO, COBRADOS A TÍTULO DE “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, EM INFRINGÊNCIA AO DISPOSTO NO ART. 13, INC. III E INC. II DO § 1º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, ART. 6º, INC. XI DA LEI Nº 6.763/75 C/C INC. II, ART. 50 DO RICMS/02. EXIGÊNCIA DE ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INC. II DA LEI Nº 6.763/75. INFRAÇÃO CARACTERIZADA.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL. IMPUTAÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA CONFIGURADA PELO FATO DO AUTUADO TER DEIXADO DE DESTACAR E INDICAR NAS RESPECTIVAS NOTAS FISCAIS O ICMS NAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. EXIGÊNCIA DE MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 54, INC. VI DA LEI Nº 6.763/75 C/C ART. 215, INCISO VI, ALÍNEA “F” DO RICMS/02. ENTRETANTO, UMA ANÁLISE PORMENORIZADA DA QUESTÃO CONDUZ À CONCLUSÃO DE QUE A PENALIDADE É INAPLICÁVEL À ESPÉCIE. EXIGÊNCIA CANCELADA.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.  
(GRIFOS NÃO CONSTAM DO ORIGINAL)

Para exame da questão, veja-se o que determina o dispositivo embasador da exigência da penalidade isolada, *in verbis*:

Lei n.º 6.763/75

Art. 54 - As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

.....

VI - por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - de 1 (uma) a 100 (cem) UFEMGs por documento;

.....

RICMS/02

Art. 215 - As multas calculadas com base na UFEMG, ou no valor do imposto não declarado, são:

.....

VI - por emitir documento com falta de requisito ou indicação exigida neste Regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - por documento:

.....  
f) natureza da operação ou da prestação e condições do pagamento; alíquota do ICMS e destaque do imposto devido; nome da empresa de transporte e seu endereço, ou o número da placa do veículo, Município e Estado de emplacamento, quando se tratar de transportador autônomo: 42 (quarenta e duas) UFEMG.  
.....

Com efeito, para que se consiga interpretar a legislação à luz dos fatos concretos, necessário se faz verificar a atividade da Recorrente.

Trata-se de empresa do ramo de prestação de serviço de comunicação, prestações estas tributadas pelo ICMS.

Na hipótese da prestação dos serviços elencados no presente lançamento, a Impugnante teria deixado de oferecê-los à tributação do ICMS ao entendimento de que estaria fora do campo de incidência deste imposto.

Assim, ao emitir os documentos fiscais, o que faz em larga escala, a Recorrente lança os valores individualizados das prestações, com a indicação da alíquota correspondente e discrimina os valores tidos pelo Fisco Estadual como sucumbidos da tributação. Ao final, calcula o imposto devido, segundo seu entendimento, lançando-o em campo próprio.

Depurando os dispositivos sancionadores, temos que a infração será imputada, na hipótese dos autos, quando:

- 1) ocorrer a emissão de documento fiscal sem a indicação da alíquota do ICMS e sem destaque do imposto devido;
- 2) ocorrer a emissão de documento fiscal com indicações incorretas da alíquota do ICMS e do destaque do imposto devido;
- 3) a penalidade aplicável será de 42 (quarenta e duas) UFEMGs por documento fiscal emitido.

Não se pode falar em emissão de documento fiscal sem indicação de tais atributos, pois em todas as notas fiscais constam os lançamentos das alíquotas e do imposto devido, isso em relação às prestações que a Recorrente entende como sujeitas ao imposto estadual.

Assim, a penalidade, segundo a legislação posta, deve ser exigida em todas as situações em que o Fisco constate a emissão de documento fiscal com falta ou insuficiência de qualquer requisito ou indicação exigidos em regulamento.

No caso dos autos, as parcelas sobre as quais o Fisco está exigindo o imposto estão todas elas discriminadas nas notas fiscais objeto do lançamento. Foi exatamente em função de tais parcelas estarem apostas nas notas fiscais que o Fisco chegou ao lançamento. Veja-se que no próprio Auto de Infração consta que o trabalho

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

foi realizado “*mediante conferência dos arquivos eletrônicos fornecidos pelo contribuinte referente as prestações de serviços de comunicação e telecomunicação*”

Portanto, não há que se falar em falta de requisito nas notas fiscais objeto do lançamento, pois em todas elas estão presentes os requisitos exigidos em regulamento.

Ademais, deve-se verificar que as penalidades no campo do direito tributário, mesmo as isoladas vinculadas a descumprimento de obrigações acessórias, devem ser vistas em face da falta de pagamento do tributo. Ou seja, a conduta a ser punida, é aquela que praticada com a intenção de suprimir o imposto devido.

Não é esta situação que se presencia nos autos em análise, pois se a Recorrente tivesse a intenção de esconder parcelas do imposto, não as teria discriminado nas próprias notas fiscais.

Veja-se que o tipo descrito na norma sancionatória não é constar em local diverso o requisito, mas sim suprimir a informação, ou seja, deixar de constar requisito.

Tendo em vista que o dispositivo fala também em insuficiência de requisito, cumpre observar se o fato do Fisco considerar que a base de cálculo disposta nas notas fiscais não estaria correta pode ensejar a cobrança da penalidade inculpada no inciso VI do art. 54 da Lei n.º 6.763/75. Acredito que não.

Isto porque, no caso dos autos, também não houve insuficiência de informação ou requisito, uma vez que a informação estava nas notas fiscais.

No caso dos autos, a Impugnante entende que as parcelas não levadas à tributação não comporiam a base de cálculo do ICMS e, por este motivo, as mesmas não foram incluídas na base de cálculo do imposto destacado em suas notas fiscais, embora estivessem lá discriminadas.

Não se trata aqui de exclusão dolosa de requisito para se furta ao pagamento do imposto, mas de entendimento sobre a matéria que, diga-se de passagem, é objeto de várias discussões judiciais.

Portanto, os fatos e fundamentos que levaram a autuação dizem respeito a entendimentos e interpretações da legislação tributária.

Não bastasse estes argumentos, para aplicação das penalidades no campo tributário, por se tratar de norma sancionatória, deve-se ter em mente os mesmos ditames do direito penal e para tanto deve o tipo descrito na norma sancionatória guardar estrita consonância com a conduta tida como faltosa ou delituosa.

Não é outro o entendimento da doutrina pátria. Neste sentido, cite-se o Mestre Ricardo Corrêa Dalla, em sua obra “*Multas Tributárias – natureza jurídica, sistematização e princípios aplicáveis*”:

“Toda legislação sobre multas deve necessariamente obedecer aos Princípios da Tipicidade e da Generalidade, conforme exposto neste trabalho.

De que tratam realmente estes princípios?

Quanto ao primeiro, o da Tipicidade, pode ser definido como sendo o delineamento completo da hipótese de

incidência das multas. É o que descreve a sujeição ativa e passiva, a base econômica, a alíquota, a materialidade, o lugar, o tempo de descumprimento dos deveres instrumentais e outros aspectos relevantes.

**Misabel Derzi** já esclareceu que “**o modo de pensar padronizante (dito, inadequadamente, tipificante) conduz o intérprete a uma distância do caso isolado; ele só alcança o esquema do próprio caso.**”

Costuma-se entender a tipicidade de forma restritiva. Para nós, trata-se do delineamento completo da hipótese sancionatória, no caso, a multa tributária.”

Diante disso, dou provimento ao presente recurso para excluir do crédito tributário a multa isolada, por inaplicável à espécie.

**Sala das Sessões, 11 de novembro de 2011.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Conselheira**