

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.389/12/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000170375-98
Impugnação: 40.010130341-20
Impugnante: TIM Celular SA
IE: 062265683.00-86
Proc. S. Passivo: André Gomes de Oliveira/Outro(s)
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-1

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – BASE DE CÁLCULO - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Constatada a falta de recolhimento do ICMS proveniente da não inclusão na base de cálculo dos valores cobrados a título de planos e pacotes de 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 da Lei nº 6.763/75, e art. 15, inciso XIII, c/c art. 55, § 4º, inciso XVII do RICMS/02; art. 13, incisos VII e XI da Lei nº 6.763/75, c/c inciso X, art. 44 e § 4º; inciso II do art. 50 do RICMS/02. Infração caracterizada. Exigência de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL – FALTA DE INDICAÇÃO/REQUISITO – PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. Imputação de descumprimento de obrigação acessória configurada pelo fato de a Autuada ter deixado de destacar nas notas fiscais de serviços de telecomunicações emitidas a parcela correspondente ao ICMS dos planos e pacotes de serviços de comunicação e telecomunicação cobrados dos usuários. 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 por maioria de votos.

RELATÓRIO

Da Autuação

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS no período de janeiro a dezembro de 2006, por ter a Autuada realizado prestação de serviços de comunicação/telecomunicação por meio de planos e pacotes, e demais serviços suplementares acobertados por nota fiscal de serviço de telecomunicação, modelo 22, sem o destaque do ICMS, como se as prestações de serviço discriminadas no Anexo 1 (fls. 10/12) tivessem ocorrido ao abrigo da isenção ou não incidência do imposto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no inciso VI art. 54, Lei nº 6.763/75 c/c alínea “f” do inciso VI, art. 215, RICMS/02.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 210/242, sob os seguintes fundamentos, em síntese:

Da preliminar de nulidade do lançamento

- não foi identificada no Auto de Infração a matéria tributável sujeita à incidência do imposto, mas, apenas presumiu a sua ocorrência mediante a análise sucinta das vias eletrônicas das NFST emitidas em observância com o disposto no Convênio ICMS nº 115/03, sem investigar as primeiras vias das respectivas NFST; e que o Fisco não observou o disposto no art. 142 do CTN;

- que foi considerado como prestação de serviços de comunicação os lançamentos de valores a créditos concedidos aos clientes, junta para tanto cópia da NFST de fls. 263;

- que a mera realização de lançamentos a débito na NFST não tem o condão de materializar a hipótese de incidência do ICMS;

- houve cerceamento do seu direito de defesa, pois, para defender-se da presente acusação fiscal teve de realizar em um curto espaço de tempo o trabalho que a fiscalização não fez.

Do mérito

- decadência parcial dos fatos geradores ocorridos até o dia 10/08/06 (janeiro a 10/agosto/2006), com fundamento no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN;

- ilegitimidade da exigência relativamente à rubrica “Assinatura Mensal durante Suspensão Temp”, na medida em que os valores são pagos pelos usuários para manutenção da linha ou do respectivo número, período no qual não se realiza qualquer chamada telefônica;

- a NFST juntada (doc. nº 03) refere-se a um crédito que foi concedido pela Impugnante ao seu cliente no valor de R\$406,80, a título de “Ajustes de Uso de Serviços” e não corresponde a uma cobrança pela prestação de serviços de comunicação (fls. 263 dos autos);

- o caráter confiscatório das penalidades aplicadas, por serem abusivas e desproporcionais, devendo a multa isolada levar em consideração o número de arquivos eletrônicos de que trata o Convênio ICMS nº 115/03 e nunca o número de NFST emitidas, ou seja, 55.839 documentos;

- a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02, afronta o disposto no art. 71 do Código Penal Brasileiro, por consistir o descumprimento da obrigação acessória arguida uma infração de natureza continuada, ensejando a aplicação de uma única penalidade; cita doutrina e jurisprudência acerca do tema.

Requer o cancelamento do lançamento e arquivamento definitivo do PTA.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Taxa de Expediente recolhida conforme cópia do DAE às fls. 264 dos Autos.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em bem elaborada Manifestação Fiscal de fls. 266/288, refuta ponto a ponto as alegações da defesa.

Requer a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CC/MG, às fls. 292/302, apresenta parecer de mérito opinando pela rejeição do pedido de nulidade de lançamento e pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Ressalta-se que os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG e na Manifestação Fiscal foram, em parte, utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo alterações pertinentes.

Da Preliminar de nulidade do lançamento

A Impugnante argui em preliminar a nulidade do lançamento sob o argumento de cerceamento de defesa por não ter sido observado o disposto no art. 142 do CTN, na medida em que o Fisco não identificou a matéria tributária e a ocorrência do fato gerador.

Sem razão os argumentos da Impugnante, na medida em que nos autos encontra-se regularmente demonstrada a infração em decorrência da prestação de serviços de telecomunicações ao indevido abrigo da isenção ou não incidência do ICMS e, portanto, sem o destaque do imposto devido nas respectivas prestações.

Instruem o Auto de infração os seguintes anexos:

Anexo 1 - identifica individualmente cada rubrica dos serviços de comunicação/telecomunicação não submetidos à tributação do imposto estadual (fls. 10/12);

Anexo 2 - discrimina em meio físico e eletrônico as NFST e os respectivos destinatários dos serviços prestados, pessoas físicas ou jurídicas sem quaisquer justificativas para incursão dos mesmos no benefício da isenção ou imunidade tributárias (fls.14/16 e 23) conforme escrituração fiscal também colacionada no Anexo 7 (fls. 190/202);

Anexo 3 - encontra-se demonstrado o cálculo da multa isolada (fls.18), conforme a quantidade de NFST emitidas e identificadas conforme o Anexo 4 (fls. 20/21 e 23), totalizando 55.839 (cinquenta e cinco mil, oitocentos e trinta e nove) documentos;

Anexo 5 - amostragem dos documentos fiscais autuados (fls. 25/120);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Anexo 6 – cópia dos recibos de entrega dos arquivos eletrônicos transmitidos, relativos às NFST objeto da autuação, nos termos do Convênio ICMS nº 115/03 (fls. 122/188);

Deste modo, devem ser afastadas as hipóteses de cerceamento de defesa, atribuída a presunção de valores, ou de inobservância, pelo Fisco, do disposto no art. 142 do CTN.

Todas as informações que compõem o lançamento fiscal foram dirigidas à Impugnante de forma clara, precisa e objetiva. Tanto é verdade que em sua defesa a ela rebate item a item o trabalho fiscal, portanto, sem qualquer prejuízo à sua compreensão do objeto da autuação, base de cálculo e das exigências cabíveis.

Toda a base de dados objeto do levantamento teve como origem os registros eletrônicos representativos das 2ª vias das NFST emitidas e constantes da escrituração fiscal apresentada, cujos arquivos foram entregues pela própria Autuada em cumprimento ao Convênio ICMS nº 115/03.

É que em substituição à segunda via do documento fiscal, cuja impressão é dispensada, as informações constantes da primeira via da nota fiscal deverão ser gravadas pelo contribuinte em meio eletrônico não regravável até o 5º dia do mês subsequente ao período de apuração, conforme dispõe o RICMS/02, no inciso II do art. 40-B, Anexo VII, Parte 1.

Nestes mesmos termos, a dicção do Parágrafo único do art. 40-C, do mesmo Anexo VII, Parte 1 do RICMS/02, diz textualmente: *“a via do documento fiscal representada pelo registro fiscal com os dados constantes do documento fiscal, gravados em meio óptico não regravável e com chaves de codificação digital vinculadas, se equipara à primeira via impressa do documento fiscal para todos os fins legais”*.

Conclui-se, consoante a norma de presunção legal acima, a qual equiparou as segundas vias eletrônicas como se primeiras vias fossem todas as análises que resultaram na expedição do presente levantamento foram promovidas considerando-se, sempre, as primeiras vias das NFST emitidas, desqualificando por completo a alegação da defesa de que o Fisco não investigou as primeiras vias dos respectivos documentos fiscais.

No que se refere ao art. 142 do CTN: *“Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”*.

Nenhuma dúvida paira sobre a legalidade e legitimidade do lançamento, pois, a identificação dos fatos geradores e a matéria tributável foram detectadas e coletadas, segundo os registros eletrônicos correspondentes às primeiras vias das NFST emitidas e informadas à Secretaria de Fazenda/MG, não havendo justificativa para se falar em presunção dos valores.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O relatório do Auto de Infração, complementado que foi pelo Relatório Fiscal de fls. 06/07, e demais anexos explicativos do lançamento regularmente enviados ao contribuinte, identificam plenamente todos os requisitos do ato administrativo previsto no art. 142 do CTN. São eles: o sujeito passivo, a matéria tributável, a base de cálculo do imposto, o valor do imposto devido, os dispositivos legais que foram infringidos e as respectivas penalidades cabíveis.

Com efeito, o fato de o sujeito passivo discordar das acusações que lhe são imputadas não retira a presunção de legitimidade do lançamento. Logo, inexistindo os vícios formais ou materiais arguidos, rejeita-se a prefacial de nulidade arguida.

A alegação de inclusão indevida de notas fiscais emitidas a título de “Ajuste de Uso de Serviços” será tratada adiante, haja vista que essa questão se confunde com as de mérito propriamente dito.

Do Mérito

Como relatado acima, trata de imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2006, em face de serviço de telecomunicação prestado e cobrado dos usuários sem tributação do imposto, e descumprimento de obrigação acessória, na medida em que nas notas fiscais de serviços de telecomunicações emitidas houve destaque a menor do imposto.

Do Sujeito Passivo eleito

A Autuada Tim Celular S/A, na condição de sucessora da Tim Nordeste S/A responde pelo crédito tributário constante deste Auto de Infração, tendo em vista o processo de incorporação registrado em Ata da Assembleia Geral Extraordinária realizada em 31 de dezembro de 2009 e arquivada na JUCESP sob o nº 32/335/10-6. Confira no documento reproduzido na Manifestação Fiscal às fls. 268/269.

Da alegação de decadência parcial

Com base no art. 150, § 4º. do Código Tributário Nacional – CTN, a Impugnante sustenta a tese de que teria ocorrido a decadência do direito da Fazenda Pública vir a constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores anteriores a 10.08.2006.

No entanto, no âmbito da SEF/MG prevalece o entendimento de que referido dispositivo legal, aplica-se tão somente em relação a fatos e valores que foram efetivamente declarados pelo contribuinte em autolancamento, extinto ainda o crédito correspondente com o pagamento integral antecipado do imposto, ficando, dessa forma, passíveis de reconhecimento pelo Fisco através da chamada homologação tácita, o que como se vê, não é o mesmo caso dos autos.

Como relatado na folha de rosto do Auto de Infração e demonstrado pelas NFST anexadas aos autos todos os documentos fiscais objeto deste levantamento, foram emitidos para clientes pessoas físicas ou jurídicas sem o correspondente destaque e pagamento do ICMS sob o pálio indevido da isenção ou não incidência, uma vez que não estão amparados por nenhuma hipótese de exclusão do crédito tributário.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nessa linha de entendimento e orientados por jurisprudências do TJMG e STJ, mencionam-se decisões desta Casa tomada nos Acórdãos nº 18.373/07/1ª, nº 3.592/10/CE em PTA de responsabilidade da própria Impugnante. Confira as ementas das decisões reproduzidas na Manifestação Fiscal às fls. 275/277.

Como se constata, aplica-se *in casu* a norma estatuída no inciso I do artigo 173 do CTN, qual seja, o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário somente extinguir-se-á depois de decorridos cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, 31/12/11.

Por sua vez, o contribuinte foi intimado da lavratura do Auto de Infração em 09/08/11 (fls. 04). Constata-se, assim, inequivocamente, a correção do procedimento fiscal ora combatido, não tendo sequer transcorrido até o presente momento o lapso de tempo a caracterizar o instituto jurídico da decadência.

Quanto ao mérito propriamente dito, trata-se de prestação serviços de comunicação/telecomunicação na modalidade de planos e pacotes, e demais serviços suplementares acobertados por NFST modelo 22, sem o destaque do ICMS, uma vez que as prestações de serviço discriminadas no Anexo I (fls. 10/12) ocorreram ao indevido abrigo da isenção ou não incidência do imposto.

Salienta-se inicialmente que não tem cabimento a alegação da Impugnante de que o Fisco teria incluído na autuação documentos fiscais relativos a crédito constantes da rubrica “Ajuste de Uso de Serviços”.

É certo que a palavra AJUSTE, por sua própria natureza, comporta dupla interpretação, ou seja, AJUSTAR para mais ou para menos. Logo, ajuste equivale a acerto. Do ponto de vista contábil, pode constituir-se de um valor registrado ou lançado a débito, ou de um valor cujo lançamento refere-se a um crédito.

Especificamente quanto a NFST juntada pela Impugnante (fls. 263), é de notar que o lançamento trata-se do registro de um crédito que fora concedido ao seu cliente. Tanto é assim que referido documento traz o sinal matemático (-) o qual representa valor negativo, de dedução inclusive do próprio ICMS, como se pode observar.

Neste caso, não há dúvida de que se está diante de um lançamento a crédito que resultou em abatimento no valor da prestação. No entanto, esses AJUSTES A CRÉDITO não fizeram parte do escopo deste trabalho, e por uma razão muito simples, esses registros constituem ESTORNOS de lançamentos e cobranças a maior contra o cliente da Autuada, logo não se constituem objeto da presente autuação.

Conforme a legislação o estorno de débito das parcelas indevidas, leia-se, CRÉDITOS, poderá se processar de três formas distintas: a) lançamento no próprio documento fiscal, por meio de item contendo a descrição da ocorrência e as correspondentes deduções do valor do serviço, da base de cálculo e do respectivo imposto, com sinal NEGATIVO (-); b) através de apresentação à repartição fazendária competente de pedido de autorização para recuperação do imposto indevidamente recolhido e emissão de respectiva NFST global; c) por meio de pedido de restituição de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

indébito, nos termos da legislação tributária. Mas, frise-se, este não foi o foco do trabalho em questão.

Diferentemente, nos documentos objeto da ação fiscal (juntados por amostragem), percebe-se claramente que a rubrica AJUSTE DE USO DE SERVIÇOS refere-se a valores (+) POSITIVOS, representativos de cobranças realizadas a MENOR de serviços, constituindo-se, portanto, de valores contabilizados a DÉBITO do cliente da Autuada (valores cobrados dos clientes pela Autuada), portanto passível de exigência fiscal.

Para confirmar essa situação basta conferir a NFST nº 002.181.197 – Série “AA” (fls. 44), cuja rubrica AJUSTE DE USO DE SERVIÇOS, está representada POSITIVAMENTE pelo valor de R\$283,56, ou ainda a NFST logo a seguir nº 002.181.237 – da mesma Série “AA” (doc. 45), no valor POSITIVO de R\$233,42, dentre tantas outras anexadas ao PTA.

Contradizendo a afirmativa da Impugnante de que a mera realização de lançamentos a débito na NFST não tem o condão de materializar a hipótese de incidência do ICMS, veja o que diz o RICMS/02:

Art. 50. Integram a base de cálculo do imposto:

I - (...)

II - nas prestações, todas as importâncias recebidas ou debitadas ao tomador do serviço, como juro, seguro, desconto concedido sob condição e preço de serviço de coleta e entrega de carga. (destacou-se).

No presente caso não se trata, portanto, de meros lançamentos a débito existentes nas NFST compulsadas, mas sim, lançamentos a débito exigindo parcelas de serviços identificadas no presente trabalho sob os títulos de “AJUSTE DE CHAMADAS, AJUSTE DE FRANQUIA CONTA FIXA, AJUSTE DE MENSALIDADES/FRANQUIAS, AJUSTE DE USO DE SERVIÇOS”.

Ora, não se exige muito esforço interpretativo para aferir que todos os valores constantes das rubricas de AJUSTES representaram sempre somas ou adições nas faturas, cujos acréscimos estão a compor os totais das NFST emitidas, juntamente com a cobrança dos demais itens de serviços que foram efetivamente prestados. Assim, como se vê pelas NFST que integram os autos, esses ajustes significaram receita efetiva para a Autuada e, como tais, não deve ser excluídos do levantamento.

A Impugnante contesta, ainda, a exigência do ICMS sobre a parcela denominada “Assinatura Mensal durante Suspensão Temp”, ao argumento de que tais valores são faturados e recebidos com intuito unicamente de manutenção da linha ou do respectivo número do usuário, não havendo a realização de quaisquer chamadas neste período. Afirma ainda que esta rubrica representa parte relevante do débito apurado.

Quanto proporção dessa parcela, em relação do débito apurado, por meio da análise do Anexo 2 (fls.10 e seguintes), se pode aferir a insignificância desta parcela se comparada com o débito total. Entretanto, esta não é a questão a ser discutida e sim a legalidade e legitimidade da exigência.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse sentido, a cobrança da “assinatura mensal” pressupõe a disponibilidade do serviço de telecomunicação, que a qualquer momento poderá ser utilizado pelo usuário/cliente. A tributação pelo ICMS-comunicação se perfaz, exatamente, na disponibilização pelo prestador ao tomador dos serviços, dos meios e recursos necessários para que a comunicação possa ocorrer. Não se tributa a comunicação em si mesma, mas a atividade que consiste em proporcionar as condições materiais para que uma “relação comunicativa” se instaure.

Logo, presta serviço de comunicação/telecomunicação aquele que fornece a infraestrutura de comunicação, cobrando um determinado preço.

Desta feita, os valores auferidos pela Tim Celular S/A nesta rubrica (Assinatura Mensal durante Suspensão Temp), permitem a que o usuário mantenha em perfeitas condições de uso a linha contratada junto à operadora, justificando a tributação pelo imposto estadual.

Entretanto, o trabalho não cuidou de formalizar apenas exigências dessa modalidade de prestação. Ao contrário, verifica-se que o rol de serviços que compõem a presente exigência vai muito além da rubrica mencionada. Quer dizer, os contratos da operadora móvel TIM visando disponibilizar prestações de serviços de telecomunicações, compreendem a venda por inteiro de PLANOS ou PACOTES DE SERVIÇOS e/ou MINUTOS a pessoas físicas e jurídicas não alcançadas pelo benefício da isenção ou imunidade tributária, conforme sobejamente restou documentado.

A alegação da Impugnante de que a mera realização de lançamentos a débito na NFST não tem o condão de materializar a hipótese de incidência do ICMS, não se harmoniza com a previsão expressa no § 2º do art. 13, da Lei nº 6.763/75 que assim dispõe: nas prestações, integram a base de cálculo do imposto, todas as importâncias recebidas ou debitadas ao tomador do serviço.

Na realidade o que se tem é que o trabalho de auditoria foi muito além da simples verificação dos ajustes de valores pagos pelos usuários.

O ponto central da discussão diz respeito a prestação de serviços de telecomunicações, os quais a Autuada, utilizando-se de vendas dos mais diversificados PACOTES DE MINUTOS (Tim Brasil, VIP, GPRS, Compartilhado, Nosso Modo, Mega Tim, Prediletos etc), PLANOS DE SERVIÇOS (Light, Nosso Modo, Sempre Junto, Tim Brasil, etc) e de PROMOÇÕES (Dia dos Pais, Sete Centavos), sem que o ICMS estivesse devidamente destacado nas respectivas faturas, conforme demonstra o Anexo 2, às fls. 10/12, resumindo o total das NFST autuadas como prova por amostragem.

Dessa maneira, todos os itens que compreendem o trabalho fiscal, a pretexto de quaisquer denominações que lhes sejam dadas (pacotes, planos, promoções), ou independentemente da modalidade da prestação de serviço, certo é que os valores representam valores cobrados dos usuários dos serviços de telecomunicação, não carecendo nenhum deles de uma análise simplista, unitária e isolada, mesmo porque, todos esses serviços, são comercializados e disponibilizados ao cliente da operadora através de um único instrumento contratual do pacote de serviços.

Diante do exposto, só se pode concluir que os serviços constantes dos autos, como etapa integrante da prestação de serviço de comunicação, constituem hipótese de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

incidência do ICMS, normalmente já tributada desde a implantação do sistema tributário da Constituição de 1988, de acordo com o disposto no art. 155, inciso II, e todas as importâncias pagas ao prestador do serviço pelo usuário, não apenas pela, mas para a execução do serviço, devem integrar a base de cálculo do imposto.

Diante do exposto, revelam-se corretas as exigências de ICMS e da multa exigida em razão do descumprimento da obrigação principal, sendo aplicável aquela prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

No tocante à penalidade isolada exigida por descumprimento de obrigação acessória, em razão de a Impugnante/Autuada ter deixado de destacar nas notas fiscais de serviços de telecomunicações emitidas a parcela correspondente ao ICMS dos planos e pacotes de serviços de comunicação e telecomunicação cobrados dos usuários, por não ser adequada ao caso dos autos, deve ser afastada.

Confira-se o teor das normas que tipificam a conduta, tida como descumprida:

Lei nº 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 como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - por documento:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...) (destacou-se)

O que se tem, na realidade, é que a Impugnante/Autuada deixou de oferecer à tributação parte dos valores dos serviços de telecomunicação cobrados dos usuários de telefonia, a título de “ajustes, pacotes, planos, etc.”, conforme relação constante no Anexo 1, às fls. 10/12. Essa situação pode ser confirmada por meio da análise do espelho das notas fiscais anexadas pela Fiscalização, por amostragem, às fls. 25/120.

Pode ser observado ainda que a situação tributária das rubricas referentes aos serviços cobrados dos usuários e não oferecidos à tributação foi informada nos arquivos eletrônicos do Convênio nº 115/03, transmitidos pela Impugnante/Autuada, como sendo prestação de serviço “Isenta/Não Tributada”, cópias às fls. 122/188.

Não há dúvidas de que o recolhimento a menor de imposto pressupõe a inobservância de normas relacionadas com o fato gerador do imposto, no qual estão compreendidas a alíquota e a base de cálculo. Reafirma-se que, no caso, a infração restou configurada pelo fato de a Impugnante/Autuada ter deixado de incluir na base de cálculo, parcela da prestação de serviços, as quais, segundo o seu entendimento, não estariam sujeitas à tributação.

Nesse contexto, caberia então indagar se a conduta da Impugnante/Autuada se amolda ao disposto no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75, c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS, reproduzida acima. A luz dos dispositivos sancionadores, frente à situação relatada nos autos, extrai-se que a tipicidade da conduta estar-se-ia configurada, 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.

Na primeira hipótese, não é possível afirmar que ocorreu a emissão de documento fiscal sem indicação de tais requisitos, pois em todas as notas fiscais constam a indicação da alíquota e do imposto devido, isso em relação às prestações que a Impugnante/Autuada entende como sujeitas à tributação.

Na segunda situação, a falta da indicação das alíquotas e do destaque a menor do ICMS devido se restringe aos serviços de telecomunicação cobrados dos usuários de telefonia, a título de “ajustes, pacotes, planos, etc.”, conforme relação constante no Anexo 1, às fls. 10/12, cuja situação tributária dessas prestações a Impugnante/Autuada classifica como sendo prestações “isentas e/ou não tributadas”.

Ainda com relação a esses serviços se verifica, por meio dos espelhos das notas fiscais, fls. 25/120, que a informação constante no campo “base de cálculo do ICMS” corresponde a 0,00 (zero), e no campo “alíquota de ICMS” também 0,00 (zero).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ainda com relação a esses serviços se verifica, por meio dos espelhos das notas fiscais, fls. 25/120, que a Impugnante/Autuada discrimina em cada documento fiscal, qual seja, Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicação, Modelo 22, todos os serviços que presta e cobra do usuário, o valor total do serviço, bem como a “Base de cálculo do ICMS” e a “Alíquota do ICMS”. Evidentemente que com relação aos dois últimos elementos (“Base de cálculo do ICMS” e “Alíquota do ICMS”), as informações correspondem às prestações as quais a Impugnante/Autuada entende que sejam passíveis de incidência do ICMS.

Assim, pode-se facilmente constatar que a Impugnante/Autuada em nenhum momento tenta ocultar do Fisco ou criar-lhe dificuldade em verificar quais serviços presta e cobra, o valor de cada serviço está perfeitamente discriminado e quando entende tributável pelo ICMS, em todos os casos, o valor do serviço coincide com o valor base de cálculo. Não se consegue ver nenhuma intenção de não exibir ao Fisco os serviços prestados, como de fato não o fez, ou de se enganar na aplicação da alíquota. A Impugnante/Autuada, por razões que expõe em sua Impugnação, não concorda que estes serviços sejam tributados pelo ICMS e, assim, indica “zero” como base de cálculo e alíquota do imposto em relação aos serviços ora autuados.

Não é o presente caso como aqueles, visto com frequência, de contribuintes que, independentemente da intenção, erram na alíquota correta a ser aplicada, ou não oferecem determinada operação à tributação e, por consequência, não destacam o imposto devido, quando não existem mais dúvidas quanto à tributação e a correta alíquota daquela operação. Para esses casos, a aplicação da penalidade em comento é perfeitamente adequada.

Nos casos em que, por exemplo, existe conflito de competência entre Estados e Municípios para se saber se determinado serviço pertence ao campo de incidência do ICMS ou do ISSQN, o que se vê, comumente, é o Fisco Estadual exigir apenas o ICMS e a respectiva multa de revalidação, sem exigir qualquer penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

Por outro, há que ser ponderado que o modelo oficial da Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicação Modelo 22, sequer contempla campo para indicação de alíquotas de forma individualizada (por serviço). Significa dizer que o modelo possibilita o lançamento de apenas uma informação em cada um dos campos (“Base de cálculo do ICMS” e “Alíquota do ICMS”), tal e qual procedeu a Impugnante/Autuada.

Em face disso, mesmo que se reconheça que a forma de preenchimento dos documentos tenha ocorrido por opção do Contribuinte, uma vez que ele poderia ter emitido notas fiscais para cada modalidade de serviço, não se pode ignorar o fato de que os documentos (objeto da autuação) foram preenchidos de acordo com o que o modelo “oficial” lhe permite, portanto, com a aquiescência do Fisco.

Resta claro que a irregularidade apontada pela Fiscalização “recolhimento a menor do imposto” se deve a interpretação (errônea), por parte da Impugnante/Autuada, quanto ao tratamento tributário dispensado a uma parte das prestações, e não, propriamente ao preenchimento (incorreto) dos documentos fiscais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pelo exposto, deve ser cancelada a penalidade por descumprimento de obrigação acessória, por inadequação da norma ao fato concreto. Menciona-se, por oportuno, decisão desta Casa tomada, por unanimidade, em trabalhos semelhantes a este, nos Acórdãos nº 19.434/10/3ª, nº 19.513/10/3ª e nº 20.054/11/3ª.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir a juntada do Memorial apresentado da Tribuna. Também em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir a Multa Isolada do art. 54, inciso VI da Lei 6.763/75. Vencida, em parte, a Conselheira Cindy Andrade Moraes que não a excluía, apenas adequando-a ao disposto no § 4º do artigo retrocitado. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Bruna Carneiro da Silva Ramos e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Vander Francisco Costa (Revisor), Cindy Andrade Moraes e Antônio César Ribeiro.

Sala das Sessões, 01 de março de 2012.

José Luiz Drumond
Presidente / Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.389/12/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000170375-98
Impugnação: 40.010130341-20
Impugnante: Tim Celular SA
IE: 062265683.00-86
Proc. S. Passivo: André Gomes de Oliveira/Outro(s)
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-1

Voto proferido pela Conselheira Cindy Andrade Moraes, 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.

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS decorrente da realização, pela Autuada, de prestação de serviços de comunicação/telecomunicação por meio de planos e pacotes, bem como de demais serviços suplementares *acobertados por Nota Fiscal de Serviços de Telecomunicação, modelo 22, sem o destaque do ICMS*, como se as prestações de serviço tivessem ocorrido ao abrigo da isenção ou não incidência do imposto.

O Auto de Infração em tela exige ICMS, multa de revalidação e multa isolada, entretanto, o voto vencido diz respeito a essa última, o qual será, portanto, o objeto ora analisado.

A Multa Isolada foi aplicada com supedâneo na Lei nº 6763/75, nos termos do art. 54, inciso VI e no RICMS/02, art. 215, inciso VI, alínea “f”, que preceituam:

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;

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;

Assim, dúvida não paira quanto à perfeita tipicidade da multa isolada aplicada, uma vez que ela encontra sustentação na legislação tributária estadual, pois a Impugnante deixou de destacar e submeter à tributação os valores constantes das rubricas devidamente identificadas no presente Auto de Infração.

Ademais, conforme estabelecido no § 2º do art. 113 do CTN:

Art. 113 - (...)

§2º - A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

E, ainda, dispõe o art. 115 do CTN :

Art. 115 - 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.

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

Nos termos do inciso III do art. 111 do CTN, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre a dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Com efeito, é irrelevante para a consequência estabelecida na norma tributária, a intenção da Autuada quando fez a interpretação da norma e concluiu pelo não recolhimento do ICMS.

Desse modo, percebe-se que é acertada a aplicação da penalidade advinda do descumprimento de obrigação acessória decorrente da falta de destaque do imposto devido nos documentos fiscais emitidos pela Autuada.

Por último, cumpre examinar a alegação da Impugnante sobre o caráter confiscatório das penalidades aplicadas, por serem abusivas e desproporcionais, devendo, segundo o seu entendimento, a multa isolada levar em consideração o número

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de arquivos eletrônicos de que trata o Convênio ICMS nº 115/03 e nunca o número de NFST emitidas.

Neste sentido, embora corretamente utilizada a base de cálculo da penalidade isolada pelo Fisco, consoante a fundamentação acima, foi instituída recentemente, a norma do § 4º do art. 54 da Lei nº 6763/75, com a redação dada pela Lei nº 19.978, de 28/12/2011, que diz:

Art. 54 - (...)

§ 4º Na hipótese do inciso VI do caput 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.

Portanto, à luz do disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, abaixo transcrito, deve ser observada a retroatividade benigna da lei tributária, com a consequente adequação da penalidade aplicada.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Diante do exposto, restando provado que o lançamento tributário tem embasamento na legislação tributária do Estado de Minas Gerais, não havendo nenhuma excludente que justifique a não aplicação da penalidade isolada imposta pelo Fisco, julgo parcialmente procedente o lançamento para adequar a Multa Isolada do art. 54, inciso VI da Lei 6.763/75 ao disposto no § 4º do artigo retrocitado.

Sala das Sessões, 01 de março de 2012.

**Cindy Andrade Moraes
Conselheira**