

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.405/15/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000214093-64
Recurso de Revisão: 40.060137512-68, 40.060137398-02
Recorrente: Fazenda Pública Estadual
Sky Brasil Serviços Ltda.
IE: 062738030.02-79
Recorrida: Sky Brasil Serviços Ltda, Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Tatiana Marani Vikanis/Outro(s)
Origem: DF/BH-1 - Belo Horizonte

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – BASE DE CÁLCULO – TV A CABO – RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS. Constatou-se recolhimento a menor de ICMS em razão de a Autuada não ter submetido à tributação, parcela dos serviços de comunicação denominada “Conteúdo Digital”, formada por conteúdos especiais e filmes, a qual é sujeita à incidência do ICMS. Procedimento fiscal respaldado pelos arts. 146, inciso III, alínea “a” e 155, inciso II da CF/88, pelos arts. 2º, inciso III, 12, inciso VII e 13, inciso III da Lei Complementar nº 87/96 e pelos art. 42, inciso I, alíneas “a” e “e” e 43, inciso X, § 4º do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI, § 4º do mesmo diploma legal c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02. Entretanto, exclui-se a multa isolada, por ser inaplicável à espécie dos autos. Infração parcialmente caracterizada. Mantida a decisão recorrida.

Recurso de Revisão 40.060137398-02 não conhecido à unanimidade. Recurso de Revisão 40.060137512-68 conhecido à unanimidade e não provido por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS devido sobre prestação de serviços de comunicação, no período de janeiro de 2012 a março de 2014, em razão da não inclusão na base de cálculo do imposto, de parcela dos serviços de comunicação cobrada dos usuários sob a rubrica “Conteúdo Digital”, formada por filmes e conteúdos especiais que o cliente pode assistir sem data e horário pré-definidos.

Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI, § 4º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02.

A 1ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 21.720/14/1ª, julga parcialmente procedente o lançamento para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI, § 4º da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada interpõe, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 394/411.

Afirma que a decisão recorrida revela-se divergente da decisão proferida no seguinte acórdão indicado como paradigma: 19.884/12/2ª.

Não obstante, junta aos autos a cópia do Acórdão nº 18.681/10/2ª (fls. 412/426).

Requer, ao final, o conhecimento e provimento do Recurso de Revisão.

O Estado de Minas Gerais também interpõe, tempestivamente, o Recurso de Revisão de fls. 430/431, afirmando que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos indicados como paradigmas: 3.779/11/CE, 21.312/13/1ª, 4.308/14/CE e 4.320/14/CE.

A Autuada, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, às fls. 434/439, contrarrazoa o recurso interposto pelo Estado de Minas Gerais.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 440/452, opina, quanto ao Recurso interposto pela Autuada, em preliminar, pelo seu não conhecimento e, quanto ao mérito, pelo seu não provimento. Quanto ao Recurso interposto pelo Estado de Minas Gerais, em preliminar, pelo seu conhecimento e, quanto ao mérito, pelo seu provimento.

Em sessão realizada em 19/03/15, presidida pela Conselheira Maria de Lourdes Medeiros, nos termos da Portaria nº 04/01, quanto ao Recurso interposto pelo Estado de Minas Gerais, defere-se o pedido de vista do processo formulado pelo Conselheiro Fernando Luiz Saldanha, marcando-se a continuação do julgamento para o dia 20/03/15.

Na oportunidade, são proferidos os votos dos Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Relator), Marcelo Nogueira de Moraes e Luciana Mundim de Mattos Paixão, que negavam provimento ao Recurso de Revisão interposto pelo Estado de Minas Gerais, e Ivana Maria de Almeida (Revisora), que lhe dava provimento.

DECISÃO

Da Preliminar

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Superada a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

Para efeito de se avaliar a admissibilidade do Recurso, deve-se ressaltar que essa espécie de Recurso de Revisão tem como pressuposto de cabimento a existência de decisões divergentes quanto à aplicação da legislação tributária, sobre a mesma matéria e em circunstâncias/condições iguais, proferidas pela mesma ou por outra Câmara de Julgamento deste Órgão Julgador.

Nesse sentido, o objetivo buscado pelo Órgão Julgador é o da uniformização das decisões, evitando que as Câmaras decidam de forma diferente sobre determinada matéria.

Do Recurso da Recorrente/Autuada

A Autuada, ora Recorrente, sustenta que a decisão recorrida revela-se divergente da decisão proferida no Acórdão nº 19.884/12/2ª.

Contudo, a decisão proferida no Acórdão nº 19.884/12/2ª foi apreciada, em sede recursal, pela Câmara Especial deste Órgão, sendo reformada no aspecto abordado como fundamento de divergência pela Recorrente/Autuada, conforme Acórdão nº 4.058/13/CE, ementado da seguinte forma:

ACÓRDÃO Nº 4.058/13/CE

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, PREVISTA NO ART. 54, INCISO VI DO CITADO DIPLOMA LEGAL C/C O ART. 215, INCISO VI, ALÍNEA "F" DO RICMS/02. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELO FISCO. RESTABELECIDAS AS EXIGÊNCIAS RELATIVAS ÀS RUBRICAS REFERENTES A ALUGUEL/LOCAÇÃO. (GRIFOS ACRESCIDOS).

(...)

Diante desse fato, fica prejudicada a análise quanto ao cabimento em relação à citada decisão, com fulcro no art. 59 do Regimento Interno do CC/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.906/08, *in verbis*:

Art. 59. Além das hipóteses previstas no inciso II do art. 165 do RPTA, o Recurso de Revisão interposto com base no inciso II do art. 163 do RPTA não será conhecido se versar sobre questão consubstanciada em acórdão paradigma reformado em caráter definitivo.

Cumprе ressaltar que inobstante a Recorrente/Autuada fundamentar o cabimento do Recurso nos termos da citada decisão apontada como paradigma, ela junta aos autos cópia de outra decisão, ou seja, a proferida no Acórdão nº 18.681/10/2ª (fls. 412/426), trazendo excertos dessa no Recurso às fls. 398.

Importante esclarecer que essa decisão também foi apreciada em sede recursal, pela Câmara Especial deste Órgão, sendo reformada nos mesmos moldes da primeira decisão apontada como paradigma, conforme Acórdão nº 3.592/10/CE, nos seguintes termos:

ACÓRDÃO Nº 3.592/10/CE

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. CONSTATADA 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 NOS ARTS. 5º, § 1º, ITEM 9; 6º, INCISO XIII; 13, INCISOS VII E XI, TODOS DA LEI Nº 6.763/75 E ARTS. 15, INCISO XIII; 44, INCISO X; 50, INCISO II, § 4º E 55, § 4º, INCISO XVII, TODOS DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 54, INCISO VI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75 C/C O ART. 215, INCISO VI, ALÍNEA “F” DO RICMS/02. RESTABELECIMENTO DAS EXIGÊNCIAS RELATIVAS ÀS RUBRICAS HABILITAÇÃO/ADESÃO (ASSINATURA) E LOCAÇÃO/ALUGUEL DE EQUIPAMENTOS, MODIFICANDO, EM PARTE, A DECISÃO DA CÂMARA A QUO. (GRIFOS ACRESCIDOS).

(...)

A diferença nesta situação é que remaneceram excluídas do lançamento, pelo Órgão Julgador, as rubricas “desligamento” e “suspensão”, sob o entendimento de que não eram ou não faziam parte dos serviços de comunicação/telecomunicação.

Entretanto, considerando-se que a discussão, na decisão recorrida, refere-se à caracterização ou não da rubrica “conteúdo digital”, formada por conteúdos especiais e filmes, como parte integrante da prestação de serviço de telecomunicação, verifica-se que não se percebe divergência, quanto à aplicação da legislação tributária, em relação a essa citada decisão, que trava a mesma discussão (ser ou não parte integrante da prestação de serviço de telecomunicação), porém em relação a rubricas totalmente distintas (“desligamento” e “suspensão”).

Dessa forma, ainda que se discuta a decisão, cuja cópia foi juntada aos autos, para efeito de cabimento do Recurso, conclui-se, também, que não se encontra caracterizada qualquer divergência, quanto à aplicação da legislação tributária, em relação à decisão recorrida.

Diante do exposto, reputa-se não atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA (divergência jurisprudencial), frustrando a exigência de preenchimento cumulativo das condições estabelecidas no referido dispositivo legal.

Por consequência, não se encontram configurados os pressupostos para admissibilidade do Recurso de Revisão.

Do Recurso do Estado de Minas Gerais

O Estado de Minas Gerais, sustenta que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos Acórdãos nºs 3.779/11/CE, 21.312/13/1ª, 4.308/14/CE e 4.320/14/CE.

O fundamento levantado para efeito de cabimento do Recurso, como não podia ser diferente, refere-se à Multa Isolada, prevista no art. 54, inciso VI, § 4º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS, excluída na decisão recorrida.

Importante, para efeito de comparação, trazer as ementas das decisões apontadas como paradigmas e a da decisão recorrida:

ACÓRDÃO Nº 3.779/11/CE

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – BASE DE CÁLCULO – RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS. CONSTATOU-

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. (GRIFOS ACRESCIDOS).

ACÓRDÃO Nº 21.312/13/1ª

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL – FALTA DE INDICAÇÃO/REQUISITO. IMPUTAÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA ATRIBUÍDA AO FATO DE A AUTUADA TER DEIXADO DE DESTACAR NAS NOTAS FISCAIS DE DIVERSAS SAÍDAS A ALÍQUOTA PRÓPRIA DA OPERAÇÃO E/OU O DESTAQUE DO VALOR DO ICMS CORRETO. 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, MAJORADA EM 50% (CINQUENTA POR CENTO) NOS TERMOS DO ART. 53, §§ 6º E 7º DA MESMA LEI. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. (GRIFOS ACRESCIDOS).

ACÓRDÃO Nº 4.308/14/CE

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 RECORRENTE TER DEIXADO DE DESTACAR NAS NOTAS FISCAIS DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES REALIZADOS POR MEIO DE PLANOS E/OU PACOTES PÓS-PAGOS, A PARCELA CORRESPONDENTE AO ICMS DEVIDO. EXIGÊNCIA DE MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 54, INCISO VI DA LEI Nº 6.763/75 C/C ART. 215, INCISO VI ALÍNEA “F” DA PARTE GERAL DO RICMS/02. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELO FISCO. EXCLUSÃO DA MULTA ISOLADA INCIDENTE SOBRE O SERVIÇO DE “AUXÍLIO À LISTA”, POR INAPLICÁVEL À ESPÉCIE. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. (GRIFOS ACRESCIDOS).

ACÓRDÃO Nº 4.320/14/CE

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL - FALTA DE INDICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST – FALTA DO DESTAQUE DO ICMS/ST. CONSTATOU-SE QUE A RECORRENTE, CONTRIBUINTE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO POR FORÇA DO CONVÊNIO ICMS Nº 110/07, DEIXOU DE CONSIGNAR EM DOCUMENTO FISCAL A BASE DE CÁLCULO DO ICMS/ST E O PRÓPRIO ICMS/ST DEVIDO, REFERENTE À REMESSA, A DESTINATÁRIO MINEIRO, DE LUBRIFICANTES DERIVADOS DE PETRÓLEO NÃO DESTINADOS À COMERCIALIZAÇÃO OU À INDUSTRIALIZAÇÃO DO PRÓPRIO PRODUTO. EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 54, INCISO VI DA LEI Nº 6.763/75, C/C ART. 215, INCISO VI, ALÍNEAS “F” E “G” DA PARTE GERAL DO RICMS/02 PARA OS FATOS GERADORES OCORRIDOS NOS EXERCÍCIOS DE 2010 E DE 2011. EM RELAÇÃO AOS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

FATOS GERADORES OCORRIDOS A PARTIR DE JANEIRO DE 2012, FOI EXIGIDA A MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO XXXVII DA LEI Nº 6.763/75. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELA FISCALIZAÇÃO. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS FISCAIS REMANESCENTES. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. (GRIFOS ACRESCIDOS).

ACÓRDÃO Nº 21.720/14/1ª (DECISÃO RECORRIDA)

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – BASE DE CÁLCULO – TV POR CABO – RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS. CONSTATOU-SE RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS EM RAZÃO DE A AUTUADA NÃO TER SUBMETIDO À TRIBUTAÇÃO, PARCELA DOS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO DENOMINADA “CONTEÚDO DIGITAL”, FORMADA POR CONTEÚDOS ESPECIAIS E FILMES, A QUAL É SUJEITA À INCIDÊNCIA DO ICMS. PROCEDIMENTO FISCAL RESPALDADO PELOS ARTS. 146, INCISO III, ALÍNEA “A” E 155, INCISO II DA CF/88, PELOS ARTS. 2º, INCISO III, 12, INCISO VII E 13, INCISO III DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 E PELOS ART. 42, INCISO I, ALÍNEAS “A” E “E” E 43, INCISO X, § 4º DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75 E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 54, INCISO VI, § 4º DO MESMO DIPLOMA LEGAL C/C ART. 215, INCISO VI, ALÍNEA “F” DO RICMS/02. ENTRETANTO, EXCLUI-SE A MULTA ISOLADA, POR SER INAPLICÁVEL À ESPÉCIE DOS AUTOS. INFRAÇÃO PARCIALMENTE CARACTERIZADA. (GRIFOS ACRESCIDOS).

Observando-se os lançamentos supra, verifica-se que todos, em que pesem algumas particularidades, cuidam de destaque de imposto em desacordo com a legislação.

Dessa forma, considerando-se que todos exigem a penalidade prevista na alínea “f” do inciso VI do art. 215 do RICMS c/c inciso VI do art. 54 da Lei nº 6.763/75, conclui-se que há divergência entre as decisões apontadas como paradigmas e a decisão recorrida quanto à aplicação da legislação tributária, considerando-se que a decisão recorrida exclui a penalidade e as decisões apontadas como paradigmas mantêm a exigência.

Diante do exposto, reputa-se atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA (divergência jurisprudencial), comprovando-se o preenchimento cumulativo das condições estabelecidas no referido dispositivo legal.

Por consequência, encontram-se configurados os pressupostos de admissibilidade para o Recurso de Revisão.

Do Mérito

Cumprido de início ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, o Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada.

O Estado de Minas Gerais propugna, em sede de Recurso de Revisão, pelo restabelecimento da penalidade prevista na alínea “f” do inciso VI do art. 215 do RICMS c/c inciso VI do art. 54 da Lei nº 6.763/75.

No que tange ao descumprimento de obrigação acessória, conforme estabelecido no § 2º do art. 113 do Código Tributário Nacional - 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.

Se a Autoridade Tributária apura que do descumprimento da obrigação acessória decorreu também o inadimplemento da obrigação principal, é dever do sujeito passivo 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 Autuada 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).

A questão que se apresenta, então, é verificar se a infração apontada pela Fiscalização se amolda aos exatos termos do tipo previsto no dispositivo sancionador. No caso dos autos, foi aplicada a penalidade prevista no art. 54, inciso VI da Lei nº

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

6.763/75 c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02, adequada ao disposto no § 4º do art. 54 da citada lei.

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;

(...)

§ 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 ou prestação, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação ou da prestação, inclusive quando amparada por isenção ou não incidência.

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 Recorrida.

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na hipótese da prestação do serviço elencado no presente lançamento, a Autuada deixa de oferecê-lo 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 Contribuinte lança os valores individualizados das prestações, ora com a indicação da alíquota correspondente, ora sem a indicação desse item, quando se trata do serviço de comunicação objeto do lançamento (“conteúdo digital”), que, segundo ela, não é tributado pelo ICMS.

Ao final, calcula o imposto devido, segundo seu entendimento, lançando-o em campo próprio.

Desta feita, quanto à aplicação da Multa Isolada do art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75, saliente-se que não se aplica ao caso dos autos, pois, na realidade, o que ocorreu, foi a consignação de base de cálculo menor que a prevista na legislação, nas notas fiscais, na medida em que a Autuada suprimiu parte dos valores recebidos pelo serviço de comunicação, resultando em recolhimento a menor do imposto.

Portanto, a penalidade (multa isolada) deve ser excluída do lançamento.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 19/03/15. ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, quanto ao Recurso nº 40.060137398-02 - Sky Brasil Serviços Ltda, em preliminar, à unanimidade, em não conhecer do Recurso de Revisão, por ausência de pressupostos legais de cabimento. Quanto ao Recurso nº 40.060137512-68 - Fazenda Pública Estadual, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em lhe negar provimento. Vencida a Conselheira Ivana Maria de Almeida (Revisora), que lhe dava provimento. Participaram do julgamento, além dos signatários e da Conselheira vencida, os Conselheiros Fernando Luiz Saldanha, Luciana Mundim de Mattos Paixão e Marcelo Nogueira de Moraes.

Sala das Sessões, 20 de março de 2015.

Maria de Lourdes Medeiros
Presidente

Carlos Alberto Moreira Alves
Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.405/15/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000214093-64
Recurso de Revisão: 40.060137512-68, 40.060137398-02
Recorrente: Fazenda Pública Estadual
Sky Brasil Serviços Ltda.
IE: 062738030.02-79
Recorrida: Sky Brasil Serviços Ltda, Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Tatiana Marani Vikanis/Outro(s)
Origem: DF/BH-1 - Belo Horizonte

Voto proferido pela Conselheira Ivana Maria de Almeida, 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, constantes do parecer da Assessoria do CC/MG.

Conforme relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS devido sobre prestação de serviços de comunicação, em razão da não inclusão na base de cálculo do imposto, de parcela dos serviços de comunicação cobrada dos usuários sob a rubrica “Conteúdo Digital”, formada por filmes e conteúdos especiais que o cliente pode assistir sem data e horário pré-definidos.

Dessa forma, além do imposto não pago, exigiu o Fisco a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI, § 4º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “F” do RICMS/02, entendida pelos votos majoritários como não inaplicável ao caso dos autos.

Outro é o entendimento desta Conselheira.

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.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nos termos do art. 16, inciso VI c/c o art. 39 da Lei nº 6.763/75, são obrigações da Autuada 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.

A questão que se apresenta, então, é verificar se a infração apontada pela Fiscalização se amolda aos exatos termos do tipo previsto no dispositivo sancionador. No caso dos autos, foi aplicada a penalidade prevista no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02, adequada ao disposto no § 4º do art. 54 da citada lei.

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;

(...)

§ 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 ou prestação, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação ou da prestação, inclusive quando amparada por isenção ou não incidência.

(...)

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 Recorrida.

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 do serviço elencado no presente lançamento, a Autuada deixa de oferecê-lo 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 Contribuinte lança os valores individualizados das prestações, ora com a indicação da alíquota correspondente, ora sem a indicação desse item, quando se trata do serviço de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

comunicação objeto do lançamento (“conteúdo digital”), que, segundo ela, não é tributado 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 Contribuinte 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, inciso VII da mesma lei.

Entretanto, repise-se, no campo referente à alíquota, à base de cálculo do imposto e ao valor do ICMS, a Autuada colocou 0 (zero) para aquele serviço (“conteúdo digital”) que, segundo ela, não seria tributado 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* 4.405/15/CE

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

(Grifos acrescidos).

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 Autuada.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Autuada.

Dessa forma, correta a exigência da Multa Isolada relativa ao descumprimento de obrigação acessória capitulada no art. 54, inciso VI, § 4º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02.

Sala das Sessões, 20 de março de 2015.

**Ivana Maria de Almeida
Conselheira**