

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.606/11/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000169943-78
Impugnação: 40.010129915-62, 40.010129916-43 (Coob.), 40.010129917-24 (Coob.)
Impugnante: Net Belo Horizonte Ltda
IE: 062931457.00-10
Net Rio Ltda (Coob.)
CNPJ: 28.029775/0001-09
Net Serviços de Comunicação S/A (Coob.)
CNPJ: 00.108786/0001-65
Proc. S. Passivo: Paulo Ayres Barreto/Outro(s) (Aut. e Coobs.)
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 Autuada não ter submetido à tributação serviços de comunicação “aluguel de equipamento”. 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 arts. 42, inciso I, alíneas “a” e “e” e 43, inciso X, § 4º do RICMS/02. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Observar o recolhimento parcial efetuado pela Autuada. Exigências parcialmente mantidas para excluir aquelas relativas ao mês de novembro de 2010.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL. Imputação de descumprimento de obrigação acessória configurada pelo fato de a Autuada ter deixado de destacar e indicar nas respectivas notas fiscais o ICMS das prestações de serviço de telecomunicação. 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, não restou comprovado a perfeita subsunção do fato concreto à sanção imposta. Exigência cancelada.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - SÓCIO - ELEIÇÃO ERRÔNEA. Exclusão das empresas sócias da Autuada da condição de Coobrigadas da obrigação tributária por falta de previsão legal.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS no período de junho de 2009 a novembro de 2010, devido sobre prestações de serviço de comunicação. Infração caracterizada pelo fato da Autuada ter deixado de incluir na base de cálculo do imposto, parcela cobrada sob a rubrica de “aluguel de equipamento”, o que resultou em destaque a menor do imposto nas respectivas notas fiscais.

Versa ainda o contencioso sobre descumprimento de obrigação acessória por *deixar de destacar, ou por ter indicado incorretamente o valor do ICMS nas referidas notas fiscais.*

Parte das exigências foi reconhecida pela Impugnante que promoveu o pagamento parcial do crédito tributário, compreendendo, o ICMS a multa de revalidação e os juros de mora incidente sobre o ICMS.

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

Inconformadas, a Autuada e Coobrigadas apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 140/192, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 338/343.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 348/356, opina pela procedência parcial do lançamento.

DECISÃO

Versa o feito em questão sobre o recolhimento a menor do ICMS no período de junho de 2009 a novembro de 2010, devido sobre prestações de serviço de comunicação. Infração caracterizada pelo fato da Autuada ter deixado de incluir na base de cálculo do imposto, parcela cobrada sob a rubrica de “aluguel de equipamento”, o que resultou em destaque a menor do imposto nas respectivas notas fiscais.

Versa ainda o contencioso sobre a exigência de multa isolada pelo descumprimento de obrigação acessória por falta *de destaque, ou por ter indicado incorretamente o valor do ICMS devido.* Penalidade capitulada no art. 54 inciso VI da Lei nº 6.763/75, combinado com art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02.

Parte das exigências foi reconhecida pela Impugnante que promoveu o pagamento parcial do crédito tributário, compreendendo, o ICMS a multa de revalidação e os juros de mora incidente sobre o ICMS, às fls. 247,

Destarte, restou controverso no contencioso: 1) recolhimento a menor de ICMS relativo ao mês de novembro 2010; 2) parcela de juros de mora remanescente (devida sobre a multa de revalidação); 3) Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75, e 4) responsabilidade tributária das empresas sócias.

1. Exigências mês novembro 2010 - Constata-se que nos períodos autuados, a princípio, foi incluído o mês de novembro de 2010 no qual o Fisco apurou recolhimento a menor do ICMS no montante de R\$105.314,09 (cento e cinco mil,

trezentos e quatorze reais e nove centavos), efetuado após análise da Impugnação e a exclusão das exigências relativas ao mês de novembro 2010.

Com relação a essas exigências, não obstante a exclusão, cumpre esclarecer que o lançamento é insubsistente vez que a obrigação tributária foi cumprida em 06 de dezembro de 2010 (fls. 336), ou seja, antes do início da ação fiscal datada de 26 de abril de 2011.

2. Parcela de juros de mora remanescente - Da análise do demonstrativo do pagamento (fls. 248), verifica-se que a Autuada efetuou o pagamento parcial das exigências lançadas em decorrência do “recolhimento a menor ICMS”. O pagamento parcial compreende o total do ICMS, a multa revalidação com as reduções legais, e os acréscimos de juros de mora calculados apenas sobre o valor do imposto.

Destarte, cumpre esclarecer que a Impugnante deixou de recolher a parcela de juros de mora, no importe de R\$ 55.188,85 (cinquenta e cinco mil, cento e oitenta e oito reais e oitenta e cinco centavos), incidente sobre a multa de revalidação, sob o entendimento de que esse valor é “*passível de questionamento judicial*”.

Sabe-se que o art. 226 da Lei nº 6.763/75 prevê que sobre os débitos decorrentes do não recolhimento de tributos e multas nos prazos legais incidirão juros de mora com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

Acrescenta-se que a cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários do Estado está disciplinada na Resolução nº 2.880 de 13/10/97, que em seu art. 1º determina que o crédito tributário não pago no prazo previsto pela legislação, será acrescido de juros de mora equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC).

Art.1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil. (Destacou-se)

Tem-se que a incidência de juros de mora alcança o crédito tributário na sua integralidade, independentemente da natureza dos valores que o compõe (se tributos ou multas). Assim, não cabe ao intérprete fazer distinção onde o legislador não fez. Portanto, correta a manutenção da exigência remanescente correspondente ao valor dos juros de mora sobre a multa de revalidação.

3. Multa Isolada art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75.

Da análise dos fatos relatados no Auto de Infração, se depreende que o recolhimento a menor do imposto (obrigação principal) se deve a “*emissão de notas fiscais com destaque a menor do imposto, visto que deixou de incluir na base de cálculo do imposto, parcela sujeita a tributação, que denominou aluguel de equipamentos....*”. A descrição da “ocorrência” constante no campo próprio do Auto de Infração sinaliza no mesmo sentido. Confira-se: “ICMS – Prestação de Serviço de Comunicação – Base de Cálculo – Redução Indevida” (fls.03).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Já com relação à obrigação acessória, de conformidade com o relato na Manifestação Fiscal a “*multa isolada foi exigida por que a Impugnante emitiu os documentos fiscais com indicações insuficientes ou incorretas, deixando de destacar ou indicando incorretamente o valor do ICMS devido*”. Deve ser observado que embora não conste o código da ocorrência no campo próprio do AI (“Ocorrência”), depreende-se que a questão envolve descumprimento de obrigação acessória atribuída a “emissão irregular de documentos fiscais”.

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:

(...)

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;”

O que se tem, na realidade, é que a Autuada deixou de oferecer à tributação parte dos valores dos serviços cobrados dos usuários de telefonia, parcelas as quais denominou de “aluguel de equipamentos”. Essa situação pode ser confirmada por meio da análise das notas fiscais anexadas pela Fiscalização, por amostragem, às fls.39 a 62.

Pode ser observado ainda que a situação tributária da parcela identificada nas notas fiscais com a rubrica “aluguel de equipamentos” foi informada nos arquivos magnéticos transmitidos pela Autuada, como sendo prestação de serviço “Isenta/Não

Tributada”. Para ilustrar a situação, basta confrontar as informações constantes nos documentos fiscais (fls. 40, por exemplo) com as do respectivo arquivo (fls.39).

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 da 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 Autuada se amolda ao disposto no art. 54, inciso VI da Lei nº6.763/75, 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 Autuada entende como sujeitas à tributação.

Na segunda situação, a falta da indicação das alíquotas e do destaque do ICMS devido, se restringe aos serviços denominados “aluguel de equipamentos” cuja situação tributária dessas prestações a Autuada classifica como sendo prestações “isentas e/ou não tributadas”.

Ainda com relação a esses serviços se verifica, por meio dos arquivos eletrônicos, 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). Esses dados estão demonstrados às fls. 39, 42, 45, 47, 49, 51, 53, 56 e 59.

Já nas notas fiscais acostadas aos autos às fls. 40, 41, 43, 44, 46, 48, 50, 52, 54/55, 57/58 e 60 a 62, constata-se que a Autuada discrimina em cada documento fiscal, qual seja, Nota Fiscal de Serviço de Comunicação Modelo 21 – Série B, todos os serviços que presta e cobra do usuário, bem como a “Base de cálculo do ICMS”, “Alíquota” e o “Valor do ICMS”. Evidentemente que com relação aos três últimos elementos (“Base de cálculo do ICMS”, “Alíquota” e “Valor do ICMS”), as informações correspondem às prestações as quais a Autuada entende que sejam passíveis de incidência do ICMS.

Há que ser ponderado que o modelo oficial da Nota Fiscal de Serviço de Comunicação Modelo 21, 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”, “Alíquota” e “Valor do ICMS”), tal e qual procedeu a Autuada.

valor do ICMS. Já para as prestações em debate não houve os correspondentes destaques.

Neste caso, considerando que os documentos fiscais foram emitidos parcialmente corretos (ou parcialmente incorretos), não se pode aplicar a eles uma penalidade dirigida a um documento incorreto por inteiro, o que, evidentemente, implica em inadequação da pena, já que não é possível aplicar apenas uma parte dela.

Logo, 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.

4. Responsabilidade Tributária. Insurge-se a Impugnante contra a condição de Coobrigada imputada às empresas Net Serviços de Comunicação S.A e Net Rio Ltda., observando-se que o seu principal argumento está relacionado à inexistência de motivação (no Auto de Infração) para inclusão das empresas (sócias) no polo passivo da obrigação tributária.

Sobre a questão o Fisco afirma na Manifestação Fiscal que a obrigação tem respaldo no art. 124 do Código Tributário Nacional. Segundo seu entendimento, as empresas, na condição de *“únicas sócias da autuada tem interesse comum na autuação que constituiu fato gerador da obrigação”* (fls.342), logo, seriam devedores solidários pelo lançamento tributário.

Sabe-se que o inciso o art. 124 do CTN contempla no inciso I, uma das hipóteses de responsabilidade solidária. Contudo, para a caracterização da responsabilidade solidária é imprescindível que as empresas coligadas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico.

Daí se depreende que o simples fato das coobrigadas participarem do quadro societário da Autuada, não autoriza a conclusão de que elas contribuíram para o ilícito tributário que motivou a autuação.

No presente caso, essa condição não está demonstrada. Logo, por não restar caracterizada a responsabilidade subjetiva (das empresas sócias) de sócio administrador nos termos do art. 135, inciso III do CTN ou a condição prevista no art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, como descrito na Instrução Normativa SCT nº 01/06, as coobrigadas devem ser excluídas do polo passivo da obrigação tributária.

Do acima exposto, afiguram-se legítimas em parte as exigências, para: 1)- excluir as exigências relativas ao mês de novembro de 2010, vez que ficou comprovado o pagamento anterior ao início da ação fiscal; 2)- Manter a exigência remanescente correspondente ao valor dos juros de mora incidente sobre a multa de revalidação; 3)- Considerar improcedente a exigência da penalidade por descumprimento de obrigação acessória, capitulada no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75, por sua inadequação ao fato concreto; 4)- Excluir as Coobrigadas do polo passivo da obrigação tributária, pela inexistência de prova da participação das empresas sócias no ilícito tributário.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências fiscais, referente ao mês de novembro de 2010, a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 e, ainda, os Coobrigados, sócios não administradores, do polo passivo da obrigação tributária. Devendo-se observar o recolhimento parcial efetuado pela Autuada de fls. 247/248. Vencido, em parte, o Conselheiro Mauro Heleno Galvão (Revisor) que mantinha a multa isolada retrocitada. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Simone Rodrigues Costa Barreto e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Danilo Vilela Prado e Antônio César Ribeiro.

Sala das Sessões, 22 de novembro de 2011.

Mauro Heleno Galvão
Presidente / Revisor

Sauro Henrique de Almeida
Relator

ml

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	20.606/11/1ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000169943-78	
Impugnação:	40.010129915-62, 40.010129916-43 (Coob.), 40.010129917-24 (Coob.)	
Impugnante:	Net Belo Horizonte Ltda IE: 062931457.00-10 Net Rio Ltda (Coob.) CNPJ: 28.029775/0001-09 Net Serviços de Comunicação S/A (Coob.) CNPJ: 00.108786/0001-65	
Proc. S. Passivo:	Paulo Ayres Barreto/Outro(s)(Aut. e Coobs.)	
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.

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.

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.

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 Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747 de 03/03/08.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Autuada.

Trata-se de empresa do ramo de telefonia fixa e internet e TV a cabo, 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 Autuada 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 Autuada 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Autuada 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 Autuada 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 cofiguram 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 extra-infracional (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) (grifou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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 multa isolada relativa ao descumprimento de obrigação acessória.

Sala das Sessões, 22 de novembro de 2011.

**Mauro Heleno Galvão
Conselheiro**