

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.932/13/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000184713-56
Impugnação: 40.010133351-89
Impugnante: TNL PCS S/A
IE: 062133441.00-10
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)
Origem: DF/BH-1 - Belo Horizonte

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – BASE DE CÁLCULO - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Restou demonstrada a falta de recolhimento do ICMS por ter a Autuada deixado de destacar o imposto devido sobre a prestação de serviços de comunicação e telecomunicação, em infringência ao disposto no art. 13, inciso III da Lei Complementar nº 87/96, e no art. 6º, inciso XI da Lei nº 6.763/75. Exigência de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL - 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 e indicar nas respectivas notas fiscais a base de cálculo e a alíquota do ICMS nas prestações de serviço de comunicação. Exigência de Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02. Infração caracterizada.

Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS no período de janeiro a dezembro de 2008, por ter a Autuada prestado serviços de comunicação/telecomunicação acobertados por Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicação (NFST) modelo 22, sem o destaque do ICMS devido nas prestações de serviço discriminadas no Anexo 1 (fls. 17/27).

Exige-se 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 disposto no art. 215, inciso VI, alínea “f” da Parte Geral do RICMS/02.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 83/93, contra a qual o Fisco manifesta-se às fls. 113/130.

DECISÃO

Versa o presente contencioso sobre recolhimento a menor de ICMS no período de janeiro a dezembro de 2008, por ter a Autuada prestado serviços de comunicação/telecomunicação, cobrados dos destinatários e acobertados por Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicação (NFST) modelo 22, sem o destaque do ICMS devido nas prestações de serviços, conforme relação de documentos discriminados no Anexo 1 (fls. 17/27), pelo que foi exigido 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 disposto no art. 215, inciso VI, alínea “f” da Parte Geral do RICMS/02.

Aduz a Impugnante na sua contestação ser indevida a imputação fiscal sobre os serviços elencados neste Auto de Infração, sob a alegação de que essas atividades não constituem fatos geradores sujeitos à tributação pelo ICMS, estando fora do alcance do campo de incidência do tributo estadual, por se tratarem de atividades paralelas utilizadas para agregar utilidades ou comodidades aos serviços de comunicação prestados aos clientes.

É importante observar que os serviços impugnados não estão, nem fática nem legalmente, amparados pela não tributação do ICMS, haja vista que vislumbram essencialmente a comunicação de dados oferecida pela Autuada aos seus clientes que pagam por tais serviços, independentemente do nome e da conceituação que lhes é dado pela prestadora de serviços.

Como é possível verificar pela análise das Notas Fiscais de Serviços de Comunicação autuadas no Anexo 4, às fls. 43/47, emitidas pela empresa prestadora de serviços de comunicação TNL PCS S/A, vários são os serviços de comunicação cobrados dos usuários em cada NFST, neles se incluindo alguns sem o destaque do ICMS cuja exigência fiscal está sendo efetuada no presente PTA (com exclusão dos serviços TCE Solution/locação que foram autuados em outro auto de infração).

Portanto, tem-se a seguinte situação fática: a empresa autuada firma contrato com os usuários para prestar serviços de telecomunicação, emite notas fiscais de serviços para demonstrar ao usuário e aos demais interessados os serviços de telecomunicação cobrados dos destinatários.

A exigência do imposto sobre tais serviços, além de decorrer do art. 155, inciso II da Constituição Federal, está amparada legalmente no art. 6º, inciso XI da Lei nº 6.763/75, que estabelece as hipóteses de ocorrência do fato gerador do ICMS:

Art. 6º - Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

XI - na geração, na emissão, na transmissão, na retransmissão, na repetição, na ampliação ou na recepção de comunicação de qualquer natureza, por qualquer processo, ainda que iniciada no exterior, ressalvado o serviço de comunicação realizado internamente no estabelecimento pelo próprio contribuinte;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Também é notório que o fato gerador do ICMS sobre as prestações de serviços de comunicação, consoante o disposto pelo inciso III do art. 2º da Lei Complementar nº 87/96, não se manteve atado apenas ao serviço de transmissão de comunicação, se estendendo a todas as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

Ademais, é pacífico que qualquer serviço oneroso de comunicação está sujeito ao pagamento de ICMS e, sendo a relação entre o prestador de serviço e o usuário de natureza negocial visando a possibilitar a comunicação desejada, é suficiente para a caracterização do fato gerador de ICMS.

Ressalta-se que o trabalho fiscal encontra-se respaldado também no art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, que trata da base de cálculo do ICMS, combinado com o art. 50 do RICMS/02, que reproduz a norma constitucional, afirmando que as demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas do tomador do serviço, necessárias à prestação do serviço de comunicação, integram a base de cálculo do ICMS, por expressa previsão legal.

Por delegação da Constituição da República, a Lei Complementar nº 87/96, norma máxima em matéria de ICMS, sobre a base de cálculo do imposto na prestação de serviço de comunicação, assim dispôs:

Art. 13 - A base de cálculo do imposto é:

(...)

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

(...)

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição”; (destacou-se).

De igual modo, a legislação estadual reproduz a previsão expressa da LC nº 87/96, estando assim previsto no Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080/02:

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

(...)

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)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por tudo isso, verifica-se que, ao contrário do que defende a Impugnante, as atividades complementares e necessárias à consecução dos serviços prestados são serviços de telecomunicação tributáveis pelo ICMS. Por oportuno, transcreve-se aqui, o questionamento sobre serviço de telecomunicação feito pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) à Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL), por meio do Ofício nº 0260/06/SE-CONFAZ, de 20 de março de 2006:

“(b) no entendimento da ANATEL, os equipamentos e a infra-estrutura necessários à prestação do serviço de telecomunicação (ex: roteador, multiplex, circuitos, porta, etc.) fazem parte da prestação do serviço de telecomunicação?”

A resposta a essa indagação veio com o Ofício nº 113/06/SUE-ANATEL, de 27 de abril de 2006, confirmando, de forma plena e incontestável, o posicionamento do Fisco sobre a questão:

“De acordo com o artigo 60 da Lei nº. 9472 – Lei Geral de Telecomunicações (LGT), os equipamentos e a infra-estrutura necessários à prestação do serviço de telecomunicação (exemplo: roteador, multiplex, circuitos, porta, etc.) são parte integrante da prestação dos serviços de telecomunicações”.

Salienta-se que o esclarecimento prestado pela ANATEL, ao pedido de informação apresentado pelo CONFAZ acerca de aspectos regulamentares relacionados ao provimento de serviços de telecomunicações, veio consagrar o posicionamento do Fisco e trazer importante contribuição à definição da tributação sobre a utilização da infra-estrutura de suporte à prestação dos serviços.

Assim, verifica-se que a Lei Geral de Telecomunicações (LGT), em seu art. 60, na mesma linha do art. 1.216 do Código Civil, dá sentido ao termo serviço de telecomunicação, revelando-se como de suma importância, ao dispor que “é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação”.

Independentemente do nome, conceituação ou explicação que se dê ao serviço, prestar uma atividade que possibilite a oferta de telecomunicação, mediante remuneração ou retribuição a determinada pessoa (usuário), é, em consequência do conceito legal, prestar serviço de telecomunicação tributável pelo imposto estadual.

Com relação às espécies de receita levantadas pelo Fisco, repita-se, razão alguma assiste à Impugnante no que se refere à regularidade da tributação levada a efeito. Como se sabe, a hipótese de incidência tributária do ICMS está descrita na Constituição Federal como “prestação de serviços de comunicação”. Pois bem, prestar serviços de comunicação é laborar mensagens de variadas origens e levá-las a determinado fim. A natureza da mensagem e os meios empregados são irrelevantes para a caracterização da prestação de serviço de comunicação.

Na composição da base de cálculo sujeita à tributação, devem ser considerados todos e quaisquer valores cobrados, seja a que título for, na intenção da realização da atividade fim de prestação de serviço de comunicação, considerada aquela

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que levou o tomador do serviço a contratar o seu prestador. E esse é o teor da legislação.

O entendimento da Superintendência de Legislação Tributária – SLT/SER, manifestado em respostas a consultas das empresas operadoras do serviço de comunicação/telecomunicação, é no sentido da inclusão desses valores na base de cálculo. *Ex vi* a Consulta nº 102/99:

CONSULTA DE CONTRIBUINTES nº 102/99 (MG de 22/07)

PTA Nº. 16.000017984-87

CONSULENTE: Maxitel S.A.

ORIGEM: Belo Horizonte.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO – TELECOMUNICAÇÃO – BASE DE CÁLCULO – A base de cálculo do ICMS relativo à prestação de serviço de telecomunicação inclui todos os valores cobrados do tomador do serviço, pelo prestador, em função da prestação.

RESPOSTA:

"A base de cálculo relativa à prestação de serviço de comunicação se constitui do preço do serviço como definido pelo inciso VII do art. 13 da mesma Lei 6763/75, estando nele compreendido todos os valores cobrados do usuário, tomador do serviço, pelo prestador, em função da prestação.

Nesse sentido, firmou-se o Convênio ICMS 69/98, já implementado em Minas Gerais, através do Decreto 39.836, de 24/08/98, estabelecendo como integrante da base de cálculo do ICMS, relativamente à prestação de serviço de comunicação, os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem como de serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.

Desta forma, é de se concluir por negativa a indagação da consulente, tendo em vista que os serviços por ela prestados e relacionados nos itens "a", "b" e "f" da sua exposição integram a base de cálculo do ICMS em razão do que acima se expôs. Vale salientar que todos os valores cobrados do usuário em valor da prestação, inclusive aluguel de equipamentos (rádios) que se mantêm na propriedade da consulente integrarão a base de cálculo do ICMS incidente sobre a prestação de serviço de comunicação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, tanto o valor da assinatura, como das facilidades adicionais e a locação do aparelho telefônico são parte da base de cálculo do ICMS, conforme estabelecido na legislação tributária.

Confirmando o entendimento acima apresentado, também é esta a posição já externada por esse Egrégio Conselho de Contribuintes em diversos julgamentos sobre a mesma matéria, como se pode observar nos Acórdãos nºs 17.526/06/3ª, 14.766/01/3ª, 3.350/08/CE, 3.347/08/CE e 2.884/03/CE.

E não cabe a tentativa de destituição do teor do Convênio ICMS nº 69/98 como forma de ilidir o embasamento do feito fiscal. O próprio STJ manifestou-se no RESP Nº 1.022.257-RS (2008/0009004-4) no sentido de que serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, previstos no Convênio ICMS nº 69/98, integram o preço do serviço de comunicação e, por isso, estão sujeitos à incidência do ICMS, conforme pode-se notar pela leitura do voto do Sr Relator Ministro Castro Meira, acompanhado por unanimidade, a seguir transcrito:

O EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA (Relator):
Cuida-se de recurso especial interposto com fulcro nas alíneas "a" e "c" do permissivo constitucional em face de acórdão assim ementado:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DO PEDIDO. INOCORRÊNCIA. ICMS. PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. INCIDÊNCIA. CONVÊNIO ICMS Nº 69/98.

1) Não há falar em impossibilidade jurídica do pedido, quando o impetrante demonstra que está sujeito a incidência de determinado tributo e busca, por meio do mandado de segurança, ver afastada sua cobrança.

2) Os serviços acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem assim os relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, previstos no Convênio ICMS nº 69/98, integram o preço e, por isso, estão sujeitos à incidência do ICMS. Não cabe a discussão detalhada (as parcelas do preço), vale o todo, o conjunto dos serviços prestados. Não se sustenta a alegação de que algumas das atividades não integram o serviço e por isso fora do campo de incidência do imposto.

PRELIMINAR REJEITADA à unanimidade. RECURSO PROVIDO, POR MAIORIA" (fl. 278).

O aresto foi exarado no âmbito de apelação em mandado de segurança contra acórdão que concedera a ordem, "entendendo que os serviços prestados pela impetrante previstos na cláusula 1ª do Convênio nº 69/98 (acesso, adesão, ativação, habilitação,

disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem assim os relativos a serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação), a partir de janeiro de 2005, não estariam sujeitos à incidência do ICMS, determinando que a autoridade impetrada se abstinhasse de autuar a impetrante pelo não-recolhimento do referido tributo".

Sustenta-se divergência jurisprudencial e violação do artigo 2º, III, da Lei Complementar nº 87/96, segundo o qual "o ICMS-comunicação incide tão-somente sobre prestações onerosas de serviços de comunicação (vedando, por conseguinte, a incidência do imposto sobre atividades que não contemplem a relação comunicativa)" fl. 283.

O Estado do Rio Grande do Sul, em contra-razões, aponta ausência de prequestionamento do dispositivo tido por violado, falta de comprovação da divergência jurisprudencial e deficiência de fundamentação da peça recursal.

Alega, ainda, a inadequação da via eleita e, no mérito, pugna pelo não-provimento do recurso especial.

Inadmitido o apelo, subiram os autos por decisão em agravo de instrumento.

É o relatório.

EMENTA

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. LC Nº 87/96. HABILITAÇÃO. TELEFONIA MÓVEL CELULAR. LEGITIMIDADE. ADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA.

1. É cabível mandado de segurança contra norma tributária de aplicabilidade imediata capaz de produzir efeitos concretos na esfera patrimonial dos contribuintes.
2. As atividades meramente preparatórias ou de acesso aos serviços de comunicação não podem ser entendidas como "serviço de telecomunicação" propriamente dito, de modo que estão fora da incidência tributária do ICMS. Não tem amparo, portanto, na Lei Complementar nº 87/96 a cláusula primeira do Convênio nº 69/98, que inclui as referidas atividades preparatórias na base de cálculo do ICMS-comunicação. Precedentes.
3. Impossibilidade de ser reconhecido direito líquido e certo à não-incidência do ICMS sobre "serviços suplementares e facilidades adicionais", sem que haja explicitação de quais operações a recorrente entende

estarem inseridas em conceitos por demais vagos.
(GN)

4. Incide ICMS sobre a cobrança de assinatura básica residencial, que se constitui em verdadeira remuneração do serviço de telefonia, já que sua previsão legal é de estabelecer valor mínimo que justifique a viabilidade econômica do serviço com a contrapartida de franquia de utilização.

5. Recurso especial provido em parte.

ACÓRDAO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar parcial provimento ao recurso nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin, Carlos Fernando Mathias (Juiz convocado do TRF 1ª Região) e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator. Sustentou oralmente Dr. André Mendes Moreira, pela parte RECORRENTE: GLOBAL VILLAGE TELECOM LTDA

Brasília, 04 de março de 2008 (data do julgamento).

Ministro Castro Meira

Relator

Conforme verificado no item 3 da Ementa do julgado acima transcrito, o STJ considerou impossível o reconhecimento do direito líquido e certo à não incidência do ICMS sobre “serviços suplementares e facilidades adicionais”, validando, portanto, as normas contidas no Convênio ICMS nº 69/98, que determinam a inclusão na base de cálculo do ICMS incidente sobre prestações de serviços de comunicação os valores cobrados a título destes serviços, que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.

Ao contrário do que alega a Impugnante, os Ministros do STJ entenderam em dar parcial provimento ao recurso, determinando que apenas as atividades meramente preparatórias, como adesão, ativação, habilitação ou de acesso aos serviços de comunicação, não podem ser entendidas como “serviço de telecomunicação” propriamente dito, de modo que estão fora da incidência tributária do ICMS, não tendo amparo na cláusula primeira do Convênio nº 69/98, que as inclui na base de cálculo do ICMS incidente sobre os serviços de comunicação.

Importante ressaltar que um Convênio ICMS tem força normativa e que, nos termos do art. 100, inciso IV do Código Tributário Nacional (CTN), os Convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos.

Ainda merece destaque a contraposição elaborada pelo Fisco, às fls. 120/124, às descrições de cada item utilizado na composição da cobrança, elaboradas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pela Impugnante, às fls. 85/86, situando os serviços no contexto espacial, temporal e legal, de forma a cingir o objeto e a forma à norma.

Portanto, não há dúvida de que todos os serviços tributados neste Auto de Infração são parte da infra-estrutura técnica, mecânica e eletrônica necessária à comunicação, como instrumentos indispensáveis à atividade fim da Impugnante, dentro da hipótese de incidência do ICMS estabelecida pela Constituição Federal.

No mesmo sentido, os serviços disponibilizados pela Autuada para interligar seus clientes, por intermédio de seus equipamentos, à rede pública de telecomunicações, fornecendo as condições materiais (meios) para que a comunicação se efetive, são serviços de comunicação, porquanto dizem respeito a uma relação negocial onerosa entre ele e o usuário (cliente), tratando-se, pois, de um fato imponível na relação jurídico tributária, no campo de incidência do ICMS.

Assim, não tendo sido oferecidos à tributação os valores desses serviços, correto o procedimento do Fisco em lançar o ICMS devido, resultante da aplicação da alíquota de 18% (dezoito por cento) até 26/03/08, e de 25% (vinte e cinco por cento) a partir de 27/03/08, bem como a multa de revalidação correspondente, conforme demonstrado às fls. 41/42 dos autos.

Quando à impugnação da multa isolada, 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, abaixo transcritos, em função do descumprimento de obrigação tributária acessória caracterizada pela falta de destaque e indicação do ICMS nas respectivas notas fiscais, em relação aos serviços objeto da autuação:

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;

Da legislação transcrita, infere-se que a infração será imputada na hipótese dos autos, quando:

1) ocorrer a emissão de documento fiscal com a falta ou sem a indicação da alíquota do ICMS e/ou com a falta ou sem destaque do imposto devido;

2) ocorrer a emissão de documento fiscal com indicações insuficientes ou incorretas da alíquota do ICMS e do destaque do imposto devido.

O caso concreto apresenta enquadramento nas duas situações dispostas ao subtrair do documento fiscal a informação sobre a base de cálculo e a alíquota do ICMS, que deveriam nortear o cálculo do imposto devido sobre aqueles produtos relacionados pelo Fisco.

Com a errônea interpretação sobre a incidência de tributação municipal sobre os serviços prestados, a empresa deixou de indicar na NFST a base de cálculo e a alíquota do ICMS, configurando o devido enquadramento no dispositivo de aplicação da penalidade isolada.

De outra forma, poderia ter interpretado o Fisco tratar-se de atribuição de base de cálculo com valor menor do que a prevista na legislação tributária, majorando em 20% a diferença encontrada, na forma do art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, caso houvesse algum valor declarado nos documentos fiscais.

Pelo contrário, a Autuada deixou de informar, de cumprir, faltou com as obrigações acessórias previstas nos incisos IX, X e XI do art. 143 do Anexo V do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 143. A Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicações será de tamanho não inferior a 150 X 90mm e conterá as seguintes indicações:

(...)

IX - base de cálculo do ICMS;

X - alíquota aplicável;

XI - valor do ICMS;

Considerando que, como os demais documentos eletrônicos, a emissão da NFST alberga também a sua impressão, ao emitente caberia zelar pelo preenchimento total dos documentos emitidos e, não o fazendo corretamente, arcar com as devidas penalidades, como ocorre no presente caso.

Indevida ao caso a alegação de eleição errônea do tributo devido, motivo pelo qual não teria ocorrido a competente informação que levaria ao destaque do ICMS,

uma vez não dirimir o cerne da questão, que seria a clareza e a presteza na composição do documento com relação à imposição tributária.

Ademais, se o documento fiscal tivesse como parâmetro a cobrança individualizada do serviço cobrado nesta peça fiscal e não considerado na seara do ICMS, estaria este desamparado de qualquer informação relativa às exigências no ato da sua emissão e deveria passar pelo mesmo crivo da penalidade isolada capitulada pelo Fisco.

Portanto, em que pese correntes contrárias à imputação da penalidade isolada imposta na presente autuação, correta encontra-se a disposição por interação como o ato praticado, a assunção do risco inerente e a previsão punitiva instituída na norma.

Ainda não merece acolhida a contestação da Impugnante quanto à aplicação conjunta da multa isolada e da multa de revalidação.

As multas foram exigidas na forma da legislação tributária estadual, sendo cobradas conforme a natureza da infração cometida. Percebe-se que tais penalidades possuem naturezas distintas e têm como referência valores diversos. A multa de revalidação refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do não recolhimento do imposto, no todo ou em parte; enquanto que a multa isolada aplica-se sobre descumprimento de obrigação acessória.

Segundo o entendimento exarado pela Coordenação do Sistema de Tributação da Secretaria da Receita Federal no Parecer Normativo nº 61/79, “punitiva é aquela penalidade que se funda no interesse público de punir o inadimplente. É a multa proposta por ocasião do lançamento. É aquela mesma cuja aplicação é excluída pela denúncia espontânea a que se refere o art. 138 do Código Tributário Nacional - CTN, onde o arrependimento oportuno e formal da infração faz cessar o motivo de punir”.

Por outro lado, a multa de natureza compensatória destina-se, diversamente, não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento que lhe era devido. É penalidade de caráter civil, posto que comparável à indenização prevista no direito civil. Em decorrência disso, nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos, via de regra, chamados moratórios.

Nesse sentido é o entendimento de abalizada doutrina.

Para Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Misabel Derzi, 11^a ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação), bem como as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamadas acessórias (às quais se cominam multas específicas).

Na lição de RICARDO LOBO TORRES (in Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6^a ed., p. 277-278):

"As penalidades pecuniárias e as multas fiscais não se confundem juridicamente com o tributo. A penalidade

pecuniária, embora prestação compulsória, tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra a prática de ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado. O tributo, ao contrário, é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício."

O Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

"ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória".

"Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada".

O Estado somente tem condições de cumprir as suas finalidades sociais se tiver orçamento, o que se consegue via tributos e, assim, o meio coercitivo para obrigar o contribuinte ao implemento de suas obrigações constitui forma válida para a consecução de suas finalidades.

O desembargador Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO. (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, conforme se depreende da leitura da Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À

SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

O questionamento da cobrança indevida da multa isolada pela falta de entendimento do agente de ser devedor do ICMS nos serviços prestados já foi debatido alhures, e são impróprios para desconfigurar o cenário encontrado pelo Fisco no ato da verificação documental.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado, não competindo ao órgão julgador administrativo negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA.

Diante do exposto, ACORDA a 3^a Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, que o julgava parcialmente procedente para excluir a multa isolada por inaplicável à espécie. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Márcio Ferreira Bedran e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Orias Batista Freitas (Revisor) e Alexandre Périssé de Abreu.

Sala das Sessões, 23 de abril de 2013.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente**

**Eduardo de Souza Assis
Relator**

R

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.932/13/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000184713-56
Impugnação: 40.010133351-89
Impugnante: TNL PCS S/A
IE: 062133441.00-10
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)
Origem: DF/BH-1 - Belo Horizonte

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

Versa a presente autuação acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2008, por ter a ora Impugnante prestado serviços de comunicação/telecomunicação acobertados por Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicação (NFST) modelo 22, sem o destaque do ICMS devido nas prestações de serviço discriminadas no Anexo 1 (fls. 17/27).

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 54, inciso VI. A penalidade prevista no art. 54, inciso VI da Lei n.º 6.763/75 foi aplicada com base no art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos e reside especificamente na aplicação da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI da Lei n.º 6.763/75.

Assim, para analisar a correção da penalidade isolada verificando-se se o tipo nela descrito como passível de punição equivale à conduta da Impugnante, necessário se reportar às normas que tipificam a conduta.

É o seguinte o inteiro teor do art. 54, inciso VI da Lei n.º 6.763/75:

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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.

Cabe também verificar as disposições contidas no inciso VI do art. 215 do RICMS, a saber:

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;

.....(grifos apostos para destacar).

Observando-se as cópias dos documentos fiscais juntados, por amostragem, verifica-se que a Impugnante não deixou de destacar nas notas fiscais os serviços de telecomunicações objeto da autuação, mas deixou de levar à tributação pelo ICMS as parcelas cobradas dos usuários a título de “serviço de informação 102” e “gerenciamento de tráfego e de redes”.

Portanto, o que se tem, na realidade, é que a Impugnante deixou de oferecer à tributação parte dos valores dos serviços de telecomunicação cobrados dos usuários de telefonia, a título de “serviço de informação 102” e “gerenciamento de tráfego e de redes”, conforme relação constante no Anexo 1, às (fls. 17/27). Essa situação pode ser confirmada por meio da análise das notas fiscais de serviços de comunicação autuadas no Anexo 4, às fls. 43/47, emitidas pela empresa prestadora de serviços de comunicação TNL PCS S/A, vários são os serviços de comunicação cobrados dos usuários em cada NFST, neles se incluindo alguns sem o destaque do ICMS cuja exigência fiscal está sendo efetuada nos presentes autos (com exclusão dos serviços TCE Solution/locação que foram autuados em outro auto de infração).

Pode-se concluir 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 ICMS n.º 115/03, transmitidos pela Impugnante, e declarados em DAPI.

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 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, cabe indagar se a conduta da Impugnante se amolda ao disposto no art. 54, inciso VI da Lei n.º 6.763/75, c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02, reproduzidos acima.

À 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 entende como sujeitas à tributação.

A segunda situação, “*indicação incorreta da alíquota e destaque do ICMS devido*”, a única que se amolda, seria a do destaque insuficiente do imposto. Mas, neste ponto, com respeito aos entendimentos diversos, a *mens legis* da norma penalizadora diz respeito ao destaque incorreto do imposto em que a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo resultar em valor divergente do informado no documento fiscal. O que não ocorreu nestes autos, vez que em todos os documentos fiscais, constata-se que o imposto destacado é exatamente o resultado da operação aritmética da alíquota versus a base de cálculo informada.

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

No caso dos autos, constata-se nas cópias das notas fiscais emitidas que a Impugnante discrimina os serviços que são cobrados dos usuários, indicando os valores destes, e consigna como base de cálculo o valor que entende estar alcançado pelo imposto, deixando de incluir os valores das rubricas faturadas a título de “serviço de informação 102” e “gerenciamento de tráfego e de redes”, as quais entende que não estão alcançadas pela tributação do ICMS.

Assim, resta claro que a irregularidade apontada pela Fiscalização “*recolhimento a menor do imposto*” se deve a interpretação da Impugnante, quanto ao tratamento tributário dispensado de não incluir na base de cálculo do imposto os valores das prestações de serviços de telecomunicação cobradas a título de “serviço de informação 102” e “gerenciamento de tráfego e de redes”, que, segundo o seu

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

entendimento, não estariam sujeitas à tributação, e não, propriamente ao preenchimento incorreto dos documentos fiscais.

Por outro, pode-se facilmente constatar que a Impugnante 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, por razões que expõe em sua impugnação, não concorda que estes serviços sejam tributados pelo ICMS e, assim, os deixa de incluir na base de cálculo 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.

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 n.ºs 19.434/10/3ª, 19.513/10/3ª, 20.054/11/3ª e 20.389/12/3ª.

Portanto, esta decisão apoia-se na remansosa jurisprudência deste Colegiado que vem rechaçando a exigência desta penalidade em casos semelhantes.

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente para excluir a multa isolada por inaplicável à espécie.

Sala das Sessões, 23 de abril de 2013.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira