

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.034/13/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000167250-91
Impugnação: 40.010129224-39
Impugnante: Autotrac Comércio e Telecomunicações S/A
IE: 001574558.00-20
Proc. S. Passivo: Marcelo Reinecken de Araújo/Outro(s)
Origem: DGP/SUFIS – NCONEXT – RJ

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - BASE DE CÁLCULO - RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS. Imputação de recolhimento a menor de ICMS, em face de a Autuada ter-se utilizado incorretamente de benefício fiscal previsto no Convênio ICMS nº 139/06 e de não ter observado o comando legal de que o montante do próprio imposto integra sua base de cálculo. Exigências de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75. Crédito reformulado pelo Fisco. Entretanto, restou comprovado nos autos que a Autuada observou estritamente o disposto no citado convênio efetuando o pagamento do imposto devido no período autuado em conformidade com o previsto em sua Cláusula 2ª, incisos III e IV. Cancelam-se as exigências fiscais. Lançamento improcedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro de 2005 a dezembro de 2006, incidente nas prestações interestaduais de serviços de comunicação, na modalidade de monitoramento e rastreamento de veículo e carga, tendo em vista a utilização incorreta dos benefícios previstos no Convênio ICMS nº 139/06, ratificado pelo Ato Declaratório nº 02/07, de 05/01/07, e a não inclusão do ICMS na formação da base de cálculo do tributo.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, todos da Lei nº 6.763/75.

O PTA encontra-se instruído com Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF e AR (fls. 02/03); Intimações e ARs (fls. 04/19); Auto de Infração - AI (fls. 20/22); Demonstrativo de Correção Monetária e Multa – DCMM (fls. 23/24); Anexo 1 – Relatório Fiscal (fls. 25/30); Anexo 2-A – Demonstrativo de Cálculo do ICMS Apurado no Exercício de 2005 (fls. 32/44); Anexo 2-B – Demonstrativo de Cálculo do ICMS Apurado no Exercício de 2006 (fls. 46/58); Anexo 3 – Quadro Demonstrativo do Cálculo da Multa Isolada (fls. 60); Mídia em CD / Demonstrativos do Cálculo do ICMS Apurado nos Exercícios de 2005 e 2006 (fls. 61) e Cópias de Notas Fiscais – Amostragem (fls. 63/129).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 138/142, e junta documentos às fls. 143/176.

O Fisco reformula o crédito tributário conforme fls. 178/186.

A Impugnante, às fls. 192/200, apresenta aditamento à sua impugnação, e junta documentos às fls. 201/217 dos autos.

O Fisco manifesta-se às fls. 229/280.

A Assessoria do CC/MG solicita diligência às fls. 290/292, que resulta na manifestação do Fisco às fls. 294/305.

A Impugnante manifesta-se às fls. 313/320.

O Fisco manifesta-se novamente às fls. 322/323.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 325/349, opina, em preliminar, pela nulidade do lançamento e, no mérito, pela sua procedência parcial, nos termos da reformulação efetuada pelo Fisco e para aferir a base de cálculo do imposto com a exclusão, no faturamento, do imposto destacado ao Distrito Federal e a inclusão do devido ao estado de Minas Gerais, e, ainda, para excluir a multa isolada por inaplicabilidade ao fato.

DECISÃO

Da Preliminar

A Impugnante alega que há nulidade no lançamento por ausência de indicação precisa da matéria tributável e dos seus fundamentos, principalmente quando o Fisco, por ocasião da manifestação fiscal, descreve e discorre sobre as prestações de serviço, objeto do presente PTA, como estando sujeitas à sistemática da substituição tributária, o que não se encontra descrito no Auto de Infração, violando, assim, segundo o seu entendimento, o disposto no art. 142 do CTN e art. 89 do RPTA, Decreto nº 44.747/08.

A Assessoria do CC/MG, considerando que o Fisco não faz qualquer referência ao regime de substituição tributária, tanto na autuação original quanto na reformulação do crédito tributário, somente suscitando-a quando da manifestação fiscal, e em vista dos esclarecimentos prestados às fls. 294/305, opina preliminarmente pela nulidade do lançamento, entendendo que o trabalho fiscal não demonstra com clareza os fatos e fundamentos da autuação, como preceitua o art. 89 do RPTA, o que impossibilita a defesa da Impugnante.

De certo, a observância dos requisitos e formas prescritos em lei é de essencial importância para validação do lançamento tributário, pois, ao contrário, corre-se o risco de maculá-lo, tornando-o passível de contestação por nulidade relativa, decorrente da violação de algum de seus pressupostos que se relacionam com o procedimento preparatório ou por nulidade absoluta, decorrente de violação de algum de seus requisitos, os quais decorrem da norma tributária.

Entretanto, não é qualquer falha ou omissão que é capaz de acarretar a nulidade da peça fiscal e, nesse contexto, o art. 92 do RPTA estabelece inclusive que, em determinadas hipóteses, as incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretam a sua nulidade, quando dela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida.

No caso em tela, todavia, não se vislumbra erros ou omissões, sejam formais ou materiais, que possam levar à consideração de nulidade da peça fiscal.

Segundo o art. 142 do CTN, a autoridade administrativa constitui o crédito tributário mediante procedimento em que se verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação, se determina a matéria tributável, calcula-se o montante do tributo devido, identifica-se o sujeito passivo e, sendo o caso, aplica-se a penalidade cabível.

Sobre a questão, Paulo de Barros Carvalho, esclarece:

Realmente, para que se dê por instalada a relação jurídica do tributo faz-se necessário utilizar as formas de linguagem previstas na legislação, indicando os sujeitos do vínculo (ativo e passivo), determinando a base de cálculo (grandeza apta para dimensionar as proporções jurídicas do fato), bem como apontando para a alíquota que há de conjugar-se com a matéria imponible, para compor o *quantum debeatur*. (Curso de Direito Tributário – Ed. Saraiva, 18ª ed., pág. 411 e 412.)

É de se observar, conforme salienta o Prof. Paulo de Barros, que o lançamento em comento preenche todos os requisitos indispensáveis à sua validade, contendo os elementos necessários para que se determine, com segurança, a natureza das infrações e o valor do tributo exigido.

O Auto de Infração teve como razão de sua lavratura, conforme consta com clareza em seu relatório, o recolhimento a menor do ICMS, incidente nas prestações interestaduais de serviços de comunicação, na modalidade de monitoramento e rastreamento de veículo e carga, tendo em vista a utilização incorreta dos benefícios previstos no Convênio ICMS nº 139/06, e a não inclusão do ICMS na formação da base de cálculo do tributo.

O sujeito passivo foi adequadamente identificado, foram citados os dispositivos infringidos e as respectivas penalidades e, dessa forma, cumpridos todos os requisitos formais e materiais previstos no RPTA.

Após a instauração do contencioso, a Impugnante foi cientificada de todos os atos, despachos, procedimentos e alterações do trabalho fiscal e todas as informações que compõem o lançamento foram dirigidas à Autuada. Tanto é verdade que ela compareceu aos autos em todas as oportunidades em que foi citada, contestando com propriedade o mérito da acusação.

O fato de o Fisco externar em sua manifestação fiscal que as prestações de serviço realizadas pela Impugnante estariam sujeitas ao recolhimento do imposto pela sistemática da substituição tributária e procurar fundamentar as exigências com esse

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

entendimento, não trouxe qualquer prejuízo à Impugnante, tendo em vista que essa circunstância não alterou os fundamentos do Auto de Infração que, também, não foram alterados pelo Fisco quando da reformulação do crédito tributário às fls. 178/186 do PTA. Ao contrário, a Autoridade Fiscal, ao não manter coerência em sua manifestação fiscal com os fundamentos que deram origem ao trabalho realizado, somente traz prejuízo à sua sustentação.

Cumprido esclarecer que não há previsão na legislação que estabeleça a sistemática da substituição tributária para as prestações de serviço objeto da autuação.

O art. 128 do CTN estabelece uma mera faculdade de se atribuir a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, desde que, por meio de lei e de modo expreso:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Já o art. 4º, *caput* da Lei Complementar nº 87/96, prescreve que o obrigado ao pagamento do ICMS pela prestação onerosa do serviço de comunicação, em regra, é o prestador, o que não foi modificado pelo Convênio ICMS nº 139/06:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Por sua vez, o Convênio de ICMS nº 113/04 dispõe sobre procedimentos a serem observados pelos prestadores de serviços de comunicação, estabelecendo a obrigatoriedade de inscrição nos Estados dos destinatários do serviço, e prevendo a possibilidade de recolhimento por DAE ou GNRE, conforme o caso:

Cláusula primeira Os prestadores de serviços de comunicação, nas modalidades relacionadas no parágrafo único, deverão inscrever-se nas unidades federadas de situação dos destinatários dos serviços, sendo facultada, a critério de cada unidade federada:

(...)

Cláusula segunda O recolhimento do imposto será efetuado por meio de documento de arrecadação estadual, no prazo e forma estabelecidos pela legislação de cada unidade federada.

Parágrafo único A critério de cada unidade federada o recolhimento do imposto poderá ser efetuado por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Da mesma forma, as normas do Convênio ICMS nº 139/06 não estabelecem atribuição de responsabilidade por substituição tributária, mas apenas definem a sujeição ativa, a quem deva ser recolhido o ICMS referente à prestação onerosa de serviço de comunicação, na modalidade de monitoramento e rastreamento de veículo e carga, veja-se a sua cláusula quarta:

Cláusula quarta: O valor do ICMS referente à prestação onerosa de serviço de comunicação, na modalidade de monitoramento e rastreamento de veículo e carga, será devido e recolhido em favor da unidade federada do domicílio do tomador do serviço.

Parágrafo único. Caso o estabelecimento prestador do serviço esteja localizado em unidade da Federação diferente da unidade de localização do tomador do serviço, o recolhimento do imposto poderá ser efetivado através de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNRE, em favor da unidade federada de localização do tomador do serviço.

Resumindo, o trabalho foi executado cumprindo todos os pressupostos previstos na legislação e o Auto de Infração, complementado pelo Relatório Fiscal e demais Anexos, identifica plenamente todos os requisitos do ato administrativo previsto no art. 142 do CTN e art. 89 do RPTA, ou seja, o sujeito passivo, a matéria tributável, a base de cálculo do imposto, o valor do ICMS recolhido a menor, os dispositivos legais que foram infringidos e as respectivas penalidades cabíveis.

Destarte, inexistindo os vícios formais ou materiais arguidos, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Do Mérito

Conforme já relatado, a autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro de 2005 a dezembro de 2006, incidente nas prestações interestaduais de serviços de comunicação, na modalidade de monitoramento e rastreamento de veículo e carga, efetuadas pela Impugnante para destinatários localizados no Estado de Minas Gerais, nos termos dos incisos III e IV da cláusula segunda do Convênio ICMS nº 139/06, ratificado pelo Ato Declaratório nº 02/07, de 05/01/07.

A Autuada contesta o lançamento alegando, em síntese, que no período recolheu indevidamente o ICMS para o Distrito Federal. Porém, com a edição do Convênio ICMS nº 139/06, fez o recolhimento do ICMS devido ao Estado de Minas Gerais, conforme os incisos III e IV da cláusula segunda desse convênio, tomando por base de cálculo o valor total das notas fiscais e aplicando os percentuais determinados de 6% para o ano de 2005 e 8% para o ano de 2006.

Anexa aos autos o processo completo do parcelamento com o Estado de Minas Gerais e as guias quitadas para comprovação (fls. 158/174).

Em vista da apresentação do Termo de Autodenúncia e comprovante de parcelamento, o Fisco reformulou o crédito tributário, fls. 177/191, inserindo ao

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

faturamento o ICMS, nos percentuais de 6% em 2005 e 8% em 2006, para, dessa forma, calcular o imposto devido (Imposto Apurado – coluna “H” – fls. 183/184) e, então, exigir a diferença em relação à denúncia espontânea, o que se verifica comparando-se a planilha apresentada pela Impugnante às fls. 160 com as apresentadas pelo Fisco às fls. 183/184, coluna “B”.

Saliente-se que, conforme se depreende dos valores constantes das notas fiscais acostadas aos autos, não há a inclusão de imposto no valor total dos serviços prestados e os valores do faturamento mensal (fls. 160) coincidem com os somatórios mensais dos valores totais das notas fiscais constantes do CD (fls. 61).

Ressalte-se, ainda, que não houve contestação pelo Fisco dos valores de faturamento apresentados, o que se constata pelo confronto da planilha apresentada pela Impugnante às fls. 160 com a utilizada pelo Fisco para demonstrar o cálculo da multa isolada no Anexo 3 (fls. 60), e também na demonstração da multa isolada quando da reformulação do crédito tributário (fls. 182).

Não havendo divergência quanto aos valores faturados pela Autuada, a questão se restringe à obrigatoriedade ou não de inclusão do ICMS na base de cálculo do tributo, conforme determina o inciso I do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, o que está sendo exigido pelo Fisco.

Por outro lado, tendo em vista a complexidade da matéria relativa à modalidade de prestação de serviço em comento, os Estados e o Distrito Federal resolveram proceder a uma normatização especial para cumprimento das obrigações tributárias por parte dos contribuintes, celebrando o Convênio ICMS nº 139/06. Esse convênio estabeleceu, principalmente, a sujeição ativa para efeito de exigência do tributo em sua cláusula quarta, a concessão de redução de base de cálculo em sua cláusula primeira e remissão parcial em sua cláusula segunda.

A remissão parcial foi concedida de forma a estabelecer carga tributária líquida para os períodos mencionados na respectiva cláusula, inclusive para o período autuado, correspondente aos percentuais de 6% para o ano de 2005 e 8% para o ano de 2006, aplicados sobre o faturamento bruto dos serviços, *in verbis*:

Cláusula segunda. Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a conceder remissão parcial do ICMS incidente na prestação onerosa de serviço de comunicação, na modalidade de monitoramento e rastreamento de veículo e carga realizada nos exercícios a seguir indicados, de forma que a carga tributária líquida corresponda aos seguintes percentuais aplicados sobre o faturamento bruto dos serviços:

(...)

III - no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2005 - 6%;

IV - no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2006 - 8%.

Posto isso, em relação à questão, vislumbra-se a ocorrência de antinomia entre as duas prescrições normativas. Entretanto, considerando-se que, de acordo com a

hermenêutica jurídica, a norma especial sobrepõe-se à norma geral (*Lex specialis derogat lex generalis*), há que se considerar que o procedimento da Impugnante reputa-se correto. Nessa situação as normas especiais definidas para as prestações de serviço de comunicação, na modalidade de monitoramento e rastreamento de veículo e carga, trazidas ao mundo jurídico pelo Convênio ICMS nº 139/06, devem prevalecer sobre as normas gerais com elas conflitantes. Assim, o convênio estabeleceu uma forma de cálculo especial para recolhimento do imposto que prevalece sobre a aferição da base de cálculo do imposto pela norma geral.

Os seguintes excertos, extraídos da decisão proferida no Resp. nº 1.161.467/STJ, cuidando de matéria relacionada às convenções internacionais contra a bitributação, clareiam o entendimento quanto à solução de problema relacionado à antinomia de normas que muito se assemelha ao caso presente.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.161.467 - RS (2009/0198051-2)

RELATOR: MINISTRO CASTRO MEIRA

EMENTA

TRIBUTÁRIO. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO. BRASIL-ALEMANHA E BRASIL-CANADÁ. ARTS. VII E XXI. RENDIMENTOS AUFERIDOS POR EMPRESAS ESTRANGEIRAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À EMPRESA BRASILEIRA. PRETENSÃO DA FAZENDA NACIONAL DE TRIBUTAR, NA FONTE, A REMESSA DE RENDIMENTOS. CONCEITO DE "LUCRO DA EMPRESA ESTRANGEIRA" NO ART. VII DAS DUAS CONVENÇÕES. EQUIVALÊNCIA A "LUCRO OPERACIONAL". PREVALÊNCIA DAS CONVENÇÕES SOBRE O ART. 7º DA LEI 9.779/99. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. ART. 98 DO CTN. CORRETA INTERPRETAÇÃO.

7. A ANTINOMIA SUPOSTAMENTE EXISTENTE ENTRE A NORMA DA CONVENÇÃO E O DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNO RESOLVE-SE PELA REGRA DA ESPECIALIDADE, AINDA QUE A NORMATIZAÇÃO INTERNA SEJA POSTERIOR À INTERNACIONAL.

8. O ART. 98 DO CTN DEVE SER INTERPRETADO À LUZ DO PRINCÍPIO *LEX SPECIALIS DEROGAT GENERALIS*, NÃO HAVENDO, PROPRIAMENTE, REVOGAÇÃO OU DERROGAÇÃO DA NORMA INTERNA PELO REGRAMENTO INTERNACIONAL, MAS APENAS SUSPENSÃO DE EFICÁCIA QUE ATINGE, TÃO SÓ, AS SITUAÇÕES ENVOLVENDO OS SUJEITOS E OS ELEMENTOS DE ESTRANEIDADE DESCRITOS NA NORMA DA CONVENÇÃO.

9. A NORMA INTERNA PERDE A SUA APLICABILIDADE NAQUELE CASO ESPECÍFICO, MAS NÃO PERDE A SUA EXISTÊNCIA OU VALIDADE EM RELAÇÃO AO SISTEMA NORMATIVO INTERNO. OCORRE UMA "REVOGAÇÃO FUNCIONAL", NA EXPRESSÃO CUNHADA POR HELENO TORRES, O QUE TORNA AS NORMAS INTERNAS RELATIVAMENTE INAPLICÁVEIS ÀQUELAS SITUAÇÕES PREVISTAS NO TRATADO INTERNACIONAL, ENVOLVENDO DETERMINADAS PESSOAS, SITUAÇÕES E RELAÇÕES JURÍDICAS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ESPECÍFICAS, MAS NÃO ACARRETA A REVOGAÇÃO, STRICTO SENSU, DA NORMA PARA AS DEMAIS SITUAÇÕES JURÍDICAS A ENVOLVER ELEMENTOS NÃO RELACIONADAS AOS ESTADOS CONTRATANTES.

10. NO CASO, O ART. VII DAS CONVENÇÕES BRASIL-ALEMANHA E BRASIL-CANADÁ DEVE PREVALECER SOBRE A REGRA INSERTA NO ART. 7º DA LEI 9.779/99, JÁ QUE A NORMA INTERNACIONAL É

ESPECIAL E SE APLICA, EXCLUSIVAMENTE, PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO ENTRE O BRASIL E OS DOIS OUTROS PAÍSES SIGNATÁRIOS. ÀS DEMAIS RELAÇÕES JURÍDICAS NÃO ABARCADAS PELAS CONVENÇÕES, APLICA-SE, INTEGRALMENTE E SEM RESSALVAS, A NORMA INTERNA, QUE DETERMINA A TRIBUTAÇÃO PELA FONTE PAGADORA A SER REALIZADA NO BRASIL.

11. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO.

Pelas informações e documentos constantes dos autos, para o período correspondente aos anos de 2005 e 2006, a Impugnante procedeu à denúncia espontânea e ao recolhimento do imposto devido ao Estado de Minas Gerais, conforme percentuais indicados nos incisos III e IV do Convênio ICMS nº 139/06, aplicados sobre o faturamento, fls. 158/174 do PTA.

Frise-se que os percentuais de recolhimento, definidos na cláusula segunda do Convênio ICMS nº 139/06, foram estabelecidos como carga tributária líquida a ser aplicada especificamente sobre o faturamento bruto dos serviços. Desta forma, não há que se falar em agregação ao faturamento de outras parcelas diversas, seja ICMS ou outra qualquer.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, por maioria de votos, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Vencida a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), que o considerava nulo. No mérito, à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Reinecken de Araujo e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Orias Batista Freitas e René de Oliveira e Sousa Júnior.

Sala das Sessões, 25 de junho de 2013.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente / Revisora

Luiz Geraldo de Oliveira
Relator

GR/D

21.034/13/3ª

Publicado no Diário Oficial em 15/8/2013 - Cópia WEB

8