

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.644/10/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000160071-64  
Impugnação: 40.010124610-83  
Impugnante: Ildeu Sebastião de Melo & Cia. Ltda.  
IE: 353021063.00-62  
Proc. S. Passivo: Leonardo de Castro Francisco/Outro(s)  
Origem: DF/Divinópolis

### **EMENTA**

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – ARQUIVO ELETRÔNICO – ENTREGA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO.** Constatada a entrega de arquivos eletrônicos em desacordo com a legislação tributária, por não contemplarem ou conterem erros ou omissões relativos aos registros obrigatórios dos tipos 54, 60D e 74, previstos nos itens 13, 16.4 e 20 da Parte 2 do Anexo VII do RICMS/02, referentes à totalidade das operações de entradas e saídas de mercadorias realizadas em todo o período fiscalizado. Exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, inc. XXXIV da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA.** Imputação fiscal de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, cujas aquisições se deram supostamente para uso e consumo do estabelecimento. Exigências de ICMS e das correspondentes Multas de Revalidação e Isolada, capituladas, respectivamente, nos arts. 56, II e 55, II, ambos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, devem ser excluídas as exigências relativas às mercadorias cuja comercialização revela-se, pela própria natureza daquelas, incompatível com o ramo de atividade econômica exercido pelo Autuado. Infração parcialmente caracterizada.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – EMISSÃO DE NOTA FISCAL QUE NÃO CORRESPONDE A UMA EFETIVA SAÍDA DE MERCADORIA.** Constatada a emissão de notas fiscais não correspondentes a efetivas saídas de mercadoria (óleo diesel), por consignarem como destinatário o próprio emitente, e como natureza da operação a “transposição de estoques” e, ainda, por não terem sido registradas no Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC. Legítima a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inc. III da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

Trata-se da imputação fiscal da prática das seguintes irregularidades pelo Autuado, no período de 01/01/07 a 31/08/08:

1) entrega de arquivos eletrônicos em desacordo com a legislação tributária, por não contemplarem ou conterem erros ou omissões relativos aos registros obrigatórios dos tipos 54, 60D e 74, previstos nos itens 13, 16.4 e 20 da Parte 2 do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Anexo VII do RICMS/02, referentes à totalidade das operações de entradas e saídas de mercadorias realizadas em todo o período fiscalizado, sendo que, mesmo após regularmente intimado, o Contribuinte não retransmitiu os arquivos com as devidas correções, ensejando assim a aplicação da Multa Isolada prevista no art. 54, inc. XXXIV da Lei nº 6.763/75.

2) promoção de saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, cujas aquisições se deram supostamente para uso e consumo do estabelecimento, pelo que são exigidos o ICMS e as correspondentes Multas de Revalidação e Isolada, capituladas, respectivamente, nos arts. 56, II e 55, II, ambos da Lei nº 6.763/75;

3) emissão de notas fiscais que não correspondem efetivamente a saídas de mercadorias, haja vista a falta de previsão legal para o procedimento utilizado pelo Contribuinte, em decorrência do que se exige a Multa Isolada prevista no art. 55, inc. III da Lei nº 6.763/75.

Inconformado, o Autuado apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 628/651, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 664/672.

A 2ª Câmara de Julgamento exara o despacho interlocutório de fls. 676, o qual é cumprido pelo Impugnante às fls. 680/693.

Antes de se manifestar sobre o interlocutório, a Fiscalização intima o Impugnante a apresentar os livros Diário ou Caixa (fls. 697), para o fim de verificação de lançamentos contábeis da empresa relativamente a despesas incorridas com supostas locações de veículos, mencionadas pelo Impugnante quando do cumprimento do mencionado despacho da Câmara de Julgamento. O Impugnante não atende à intimação, sob as justificativas de fls. 699/700.

A Fiscalização então se manifesta a respeito do despacho, às fls. 701/710.

---

### **DECISÃO**

Como já relatado, trata-se da constatação/imputação de transmissão de arquivos eletrônicos em desacordo com a legislação tributária; saídas de mercadorias desacobertadas de documentação fiscal, uma vez que as mercadorias não se caracterizam como de uso e consumo do estabelecimento; bem como a emissão de notas fiscais que não correspondem efetivamente a saídas de mercadorias, uma vez que o procedimento utilizado pelo Contribuinte não tem previsão legal.

Quanto à primeira irregularidade, registra-se inicialmente que a obrigação do contribuinte de entregar ao Fisco arquivos eletrônicos contendo os dados e informações referentes à totalidade de suas operações, em conformidade com o disposto nos arts. 28 do Anexo V, c/c os §§ 5º e 7º do art. 10 do Anexo VII, todos do RICMS/02, encontra-se expressamente prevista na Lei nº 6.763/75, bem como no citado regulamento, nos seguintes termos:

**Lei nº. 6.763/75**

*Art. 16 - São obrigações do contribuinte:*

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - *exibir ou entregar ao Fisco, quando exigido em lei ou quando solicitado, livros, documentos fiscais, programas e arquivos com registros eletrônicos, bem como outros elementos auxiliares relacionados com a condição de contribuinte;*

(...)

XIII - *cumprir todas as exigências fiscais previstas na legislação tributária.*

### RICMS/02

#### (Parte Geral)

Art. 96 - **São obrigações do contribuinte do imposto, observados forma e prazos estabelecidos na legislação tributária, além de recolher o imposto e, sendo o caso, os acréscimos legais:**

(...)

IV - **elaborar, preencher, exibir ou entregar ao Fisco documentos, programas e arquivos com registros eletrônicos, comunicações, relações e formulários de interesse da administração tributária, relacionados ou não com sua escrita fiscal ou contábil, quando solicitado ou nos prazos estabelecidos pela legislação tributária.** (grifado)

#### (Anexo VII)

Art. 11 - **A entrega do arquivo eletrônico de que trata o artigo anterior, observado o disposto no artigo 39 desta Parte, será realizada, mensalmente, através de sua transmissão, via internet, para a Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais, até o dia 15 (quinze) do mês subsequente ao das operações e prestações.** (grifado)

Por sua vez, dentre outras exigências, ao disciplinar a forma de apresentação dos arquivos eletrônicos, estabelece o Anexo VII do RICMS/02, em sua Parte 1:

Art. 1º - A emissão de documentos fiscais e a escrituração de livros fiscais por sistema de Processamento Eletrônico de Dados (PED) obedecerão às normas e condições estabelecidas neste Anexo.

§ 1º - As normas deste Anexo são obrigatórias para o contribuinte que, por meio de equipamento que utilize ou tenha condição de utilizar arquivo eletrônico:

I - emitir um ou mais documentos fiscais;

(...)

Art. 10 - Os contribuintes de que tratam o § 1º do artigo 1º desta Parte e o § 7º deste artigo manterão arquivo eletrônico referente à totalidade das operações de entrada e de saída de mercadorias ou bens e das aquisições e prestações de serviços realizadas no período de apuração, contendo o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

registro fiscal dos documentos recebidos e emitidos.

§ 1º - O arquivo eletrônico será mantido do seguinte modo:

I - por totais de documento fiscal e por item de mercadoria (classificação fiscal), quando se tratar de:

a - Nota Fiscal, modelos 1 e 1-A.

Pois bem, em suas razões de defesa, alega o Impugnante que entregou corretamente os mencionados arquivos, tanto assim que os mesmos teriam sido “validados” pela SEF/MG por ocasião da transmissão, de modo que, a partir daí, não teria mais nenhuma responsabilidade acerca da entrega e conteúdo dos mesmos, cabendo unicamente ao Fisco “realizar os devidos procedimentos para ratificação ou retificação das informações”.

Não lhe assiste razão, no entanto.

É que a prévia validação dos arquivos a serem transmitidos, para a qual deve ser utilizado o *software* legalmente disponibilizado pela Receita Estadual, denominado “validador”, na realidade constitui-se tão somente de testes básicos relativos à adequação de sua estrutura, sem os quais não seria possível se concretizar a transmissão.

Vale dizer, no momento da transmissão dos arquivos não são realizadas críticas ou consistências acerca do respectivo conteúdo, aí compreendidas as informações e dados neles inseridos sob exclusiva responsabilidade do contribuinte. Somente após a transmissão, portanto, é que a Fiscalização procede à análise e conferência do conteúdo dos arquivos, apontando eventuais irregularidades encontradas, bem como solicitando ou determinando as correções necessárias, sob pena da aplicação das multas cabíveis, quando for o caso.

A situação dos autos é exatamente esta, ressaltando-se que o Contribuinte, mesmo depois de regularmente intimado para retransmitir os arquivos referentes a todo o período fiscalizado (janeiro de 2007 a agosto de 2008), conforme a Intimação Fiscal I de fls. 03/04, na qual são discriminadas diversas inconsistências bem como os erros e omissões constatados relativamente aos arquivos dos tipos 54, 60D e 74, não tomou qualquer providência no sentido de saná-las, restando assim caracterizada a prática das infrações que lhe são imputadas, por ter transmitido e mantido arquivos eletrônicos em desacordo com a legislação.

Embora insista que não cometeu qualquer infração, invoca o Impugnante o princípio da eventualidade para alegar ainda que a Fiscalização teria incorrido em erro ao aplicar a penalidade, ao pressuposto de que ela teria cometido 20 (vinte) infrações e não apenas 01 (uma), de modo que, caso se entenda cabível a penalidade, pede que seja ela fixada em 5.000 (cinco mil) UFEMGs por todo o período fiscalizado, nos termos do art. 16, inc. III c/c o art. 54, inc. XXXIV, ambos da Lei nº 6.763/75.

Aqui também se encontra equivocado o Impugnante ao interpretar o referido dispositivo, uma vez que, como se depreende de sua parte final, a multa é aplicada a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cada infração cometida, e não por período fiscalizado – ou por intimação expedida ou Auto de Infração emitido –, como sustenta em sua contestação relativa a este ponto específico.

É que, como já visto anteriormente, a obrigação do contribuinte de entregar os arquivos, em conformidade com a legislação, é mensal. Assim, para cada entrega de arquivo em desacordo com a legislação, considera-se praticada uma infração, de modo que, no caso concreto, tendo o contribuinte entregado e mantido arquivos em desacordo com a legislação (recusando-se ainda a corrigi-los após a intimação do Fisco), relativamente aos meses de janeiro de 2007 a agosto de 2008, cometeu sucessivamente 20 (vinte) infrações, uma a cada mês, durante todo o período fiscalizado. Correta, portanto, a aplicação da Multa Isolada, conforme demonstrado no Relatório Fiscal às fls. 09/10.

Art. 54 - (...)

XXXIV - por deixar de entregar, entregar em desacordo com a legislação tributária ou em desacordo com a intimação do Fisco ou por deixar de manter ou manter em desacordo com a legislação tributária arquivos eletrônicos referentes à emissão de documentos fiscais e à escrituração de livros fiscais - 5.000 (cinco mil) UFEMGs por infração.

No que se refere às exigências do Item 2.2 do Auto de Infração (saídas de mercadorias desacobertas de documentação fiscal) constatou a Fiscalização que o Autuado adquiriu, no período fiscalizado, grande quantidade de mercadorias que não combustíveis, conforme relação constante das planilhas de fls. 93 a 109 e cópias das notas fiscais juntadas às fls. 110 a 599. Segundo suas alegações, tais mercadorias destinavam-se ao uso e consumo do estabelecimento.

Todavia, a simples análise das mencionadas notas fiscais, aliada ao grande volume de mercadorias adquiridas no período e, também, levando-se em consideração a atividade econômica exercida pelo contribuinte (comércio varejista de combustíveis), tudo conduz à conclusão lógica de que grande parte das mesmas, por sua própria natureza, destinava-se à comercialização e não ao uso e consumo do estabelecimento. Com efeito, revela-se plenamente compatível com tal atividade a comercialização da maior parte das mercadorias constantes da referida relação, quais sejam peças para veículos, pneus e câmaras de ar/protetor.

Buscando justificar a destinação de tais mercadorias, afirma o Impugnante que as mesmas eram usadas e consumidas em sua “frota própria” de veículos utilizados no desenvolvimento de suas atividades, juntando cópias de documentos comprobatórios da propriedade de (apenas) dois caminhões. Ocorre, porém, que segundo informações extraídas do banco de dados do DETRAN/MG, trazidas aos autos pela Fiscalização (fls. 703), um dos referidos caminhões foi adquirido em 26/05/08 e o outro somente em 24/07/08, ao passo que as aquisições das mercadorias se deram ao longo de todo o período fiscalizado, isto é, entre janeiro de 2007 e agosto de 2008. Deste modo, por óbvio, a mera confrontação entre as referidas é o suficiente, por si só, para jogar por terra a argumentação da defesa.

Mas não é só. A análise de várias notas fiscais referentes aos pneus, mesmo após as datas de aquisição dos caminhões, reforça ainda mais a fragilidade da alegação. De fato, conforme exemplifica a Fiscalização por meio do quadro de fls. 670, a maioria dos pneus adquiridos pelo Impugnante destina-se ao uso em automóveis de passeio ou caminhonetes, pelo que é totalmente incompatível sua utilização em caminhões.

Por outro lado, alega o Impugnante que a apuração de saídas desacobertas somente seria válida e possível mediante a realização de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, o que não foi feito no presente caso. Uma vez mais, no entanto, não lhe assiste razão, até porque seria praticamente impossível realizar-se um levantamento quantitativo por espécie de mercadoria, pelo menos nos moldes tradicionais, sem as informações de saída que deveriam constar do registro 60D, que, como já se viu, ou não foi entregue ou o foi contendo erros ou omissões.

Tal circunstância, aliada à falta de registro de estoques daquelas mercadorias e à entrega dos arquivos eletrônicos com informações incompletas por parte do Contribuinte, acabou inviabilizando o referido levantamento, mas não a atividade de fiscalização, sendo certo que pode a autoridade fiscal utilizar-se de quaisquer meios tecnicamente idôneos para aferir a regularidade das operações sujeitas a tal mister. Assim, diante da verificação das entradas das mercadorias, e constatada a não emissão de documentos fiscais de saída e a falta de registro dos estoques finais, e considerando ainda a compatibilidade das mesmas com o ramo de atividade do Contribuinte, revela-se plenamente razoável a presunção de saídas desacobertas, tal como procedeu a Fiscalização.

Referida presunção, evidentemente, admite prova em contrário. Aliás, é neste contexto que a Câmara, na sempre necessária busca da verdade material, assegurou mais uma oportunidade ao Impugnante para esclarecer os fatos, exarando o despacho interlocutório de fls. 676, solicitando que o mesmo informasse a data de aquisição dos dois caminhões e se possuía outros veículos além daqueles, bem como em quais veículos teriam sido utilizados os pneus e as autopeças consignadas em várias das notas fiscais em questão.

Em resposta, informa o Impugnante que utiliza vários outros veículos em suas atividades, afirmando que os pneus e autopeças foram utilizados nos mesmos, sendo um deles de passeio, cujo proprietário é o sócio majoritário da empresa, e os outros alugados, conforme contratos de locação juntados às fls. 680/693. Todavia, observa-se que nenhum dos referidos contratos foi levado a registro perante o órgão competente, pelo que formalmente não se prestam à produção de efeitos perante terceiros, muito menos a Fazenda Pública Estadual.

Não obstante, cumpre também observar que, conforme cópias de consultas ao banco de dados do DETRAN/MG, juntadas pelo Fisco às fls. 705/707, vários desses veículos supostamente locados para o Autuado ou são ou eram, à época da assinatura dos contratos, de propriedade de pessoas diversas dos respectivos locadores constantes destes documentos.

Não bastasse isso, intimado pela Fiscalização para apresentar os livros Diário ou Caixa, para o fim de verificação de lançamentos contábeis relativos às

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

despesas incorridas com as supostas locações, recusou-se o Impugnante a fazê-lo, mediante equivocadas alegações de ordem processual, comprometendo ainda mais a já frágil credibilidade que poderia gozar os citados contratos.

Especificamente no tocante às autopeças, verifica-se ainda que várias notas fiscais contêm a indicação dos veículos a que se destinam, tais como “Fusca”, “Gol”, “Santana”, “Monza”, “Pálio” e “Siena”, como é o caso daquelas de fls. 154, 169, 187, 233, 234, 235, 238, 239, 251, 254, 270, 312, 313, 333, 421, 422, 425, 431, 458, 459 e 460. Como de vê, é óbvio que as mesmas não se prestam ao uso ou consumo em caminhões.

Destarte, resta claro que as autopeças e os pneus e câmaras de ar/protetor adquiridos pelo Contribuinte não foram usados ou consumidos pelo próprio estabelecimento, mas sim objeto de saídas desacobertas de documentação fiscal, cabendo repetir que se tratam de mercadorias cuja comercialização é plenamente compatível com o ramo de atividade do Autuado. Cabível ainda registrar que, sobre referidas saídas, foi corretamente exigida apenas a multa isolada correspondente, por se sujeitarem as mercadorias ao regime de substituição tributária, presumindo-se assim que o imposto já tenha sido regularmente retido em operação anterior.

Já quanto aos demais produtos arrolados neste item do Auto de Infração ("material papelaria", "material de construção", "material gráfica", "café 20 Kg" e "café 10 FDO"), diante da falta de provas ou indícios veementes que pudessem caracterizar a sua destinação à comercialização, e utilizando-se o mesmo critério de compatibilidade com o ramo de atividade do Autuado em função da própria natureza dos mesmos, agora a presunção milita em favor deste, eis que tais mercadorias, apesar da grande quantidade, principalmente em relação ao café, não são comumente comercializadas por “postos de combustíveis”, pelo que devem ser excluídas as exigências a elas relativas.

Quanto ao terceiro e último item do Auto de Infração, trata-se da constatação de que o Sujeito Passivo emitiu notas fiscais de saída de óleo diesel sob o CFOP 5.949 (outras saídas), constando como natureza da operação a “transposição de estoque”, e consignando o seu próprio estabelecimento como destinatário.

Igualmente em relação ao item anterior, sustenta o Impugnante que as notas fiscais em questão se referem a saídas de combustíveis para consumo pelos veículos de sua “frota”, sejam os de sua propriedade, sejam os locados.

Todavia, como já se viu anteriormente, os dois caminhões que compõem a “frota” do Impugnante foram adquiridos somente em maio e julho de 2008, de modo que até então não existiam veículos próprios a justificar o consumo do combustível. Quanto aos veículos supostamente “locados”, ainda que os respectivos contratos mencionem datas anteriores àquelas, não merecem os mesmos a mínima credibilidade, também como já exaustivamente analisado no item anterior, em função dos vícios ali apontados.

Ademais, há previsão específica da legislação tributária no sentido de que, havendo o consumo de combustível pelo próprio estabelecimento, os cupons fiscais devem ser arquivados juntamente com a respectiva nota fiscal para apresentação ao

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fisco, o que não ocorreu no presente caso. Contrariamente, não há previsão legal para as operações autodenominadas pelo Contribuinte de “transposição de estoque”.

Além disso, há de considerar ainda que no Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC não há qualquer lançamento das supostas saídas, fato sobre o qual não se manifestou o Impugnante, reforçando assim a irregularidade da emissão das notas fiscais. Desse modo, correta a aplicação da penalidade pela emissão de documentos fiscais que não correspondam a uma efetiva operação, de acordo com o disposto no art. 55, inc. III da Lei nº 6.763/75, *verbis*:

Art. 55 - (...)

III - por emitir documento fiscal que não corresponda efetivamente a uma saída de mercadoria, a uma transmissão de propriedade desta ou ainda a uma entrada de mercadoria no estabelecimento - 40% (quarenta por cento) do valor da operação indicado no documento fiscal.

Finalmente, em relação ao pedido de aplicação do permissivo legal previsto no art. 53, § 3º da Lei nº 6.763/75 para cancelar ou reduzir o valor das multas isoladas, no caso concreto verifica-se a impossibilidade de seu manejo, com base no disposto item 4 do § 5º do mesmo artigo, tendo em vista principalmente a intenção deliberada do Contribuinte em dificultar a verificação fiscal da regularidade de suas operações, seja por entregar ou manter arquivos eletrônicos relativos às mesmas em desacordo com a legislação, recusando-se inclusive a cumprir intimação específica do Fisco no sentido de retransmiti-los com as devidas correções, seja por deixar de emitir documentos fiscais para o acobertamento de saídas de mercadorias, ou emiti-los também em desacordo com a legislação.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir, das exigências decorrentes da irregularidade de que trata o item 2.2 do Auto de Infração (demonstrativo de fls. 93/109), aquelas relativas às seguintes mercadorias, consideradas material de uso e consumo do estabelecimento autuado, ainda que adquiridas com ICMS retido por substituição tributária: "material papelaria", "material de construção", "material gráfica", "café 20 Kg" e "café 10 FDO". Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor) e Edwaldo Pereira de Salles.

**Sala das Sessões, 05 de fevereiro de 2010.**

**André Barros de Moura**  
**Presidente**

**Raimundo Francisco da Silva**  
**Relator**