

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.421/15/CE Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000214976-20  
Recurso de Revisão: 40.060137176-04  
Recorrente: 2ª Câmara de Julgamento  
Recorrida: Transporte Corujão Ltda  
Proc. S. Passivo: Marco Aurélio do Vale/Outro(s)  
Origem: DF/Ubá

### **EMENTA**

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - ARQUIVO ELETRÔNICO - FALTA DE ENTREGA/ENTREGA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO - SINTEGRA. Imputação fiscal de entrega de arquivos eletrônicos, em desacordo com a legislação, por faltar informações sobre entrada de mercadorias e prestações de serviços realizadas. Contudo, a Autuada esclarece que a partir de orientação da Fiscalização, promoveu sua escrituração de forma centralizada. Assim, as informações eram de acesso à Fiscalização e, existindo dúvidas quanto à materialidade da infração, deve-se aplicar a regra do art. 112 do Código Tributário Nacional. Cancelada a exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso XXXIV da Lei n.º 6.763/75. Mantida a decisão recorrida.**

**Recurso de Revisão conhecido e não provido à unanimidade.**

### **RELATÓRIO**

Trata o presente lançamento acerca da imputação fiscal de transmissão de arquivos eletrônicos com incorreções, uma vez deles não constar informação de diversas notas fiscais de entrada. Os arquivos foram transmitidos com entradas e saídas nulas.

Exigência da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso XXXIV da Lei n.º 6.763/75.

A 2ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão n.º 20.560/14/2ª, pelo voto de qualidade, julgou improcedente o lançamento. Vencidas as Conselheiras Ivana Maria de Almeida (Relatora) e Luciana Goulart Ferreira (Revisora), que o julgavam procedente.

Mediante declaração na decisão, foi interposto de ofício, pela 2ª Câmara de Julgamento, o presente Recurso de Revisão.

### **DECISÃO**

#### **Da Preliminar**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I e § 2º do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida, desfavorável à Fazenda Pública Estadual, foi tomada pelo voto de qualidade, é cabível o presente Recurso de Revisão.

### **Do Mérito**

Cumprido de início ressaltar que esta decisão engloba o reexame da matéria, cuja decisão foi contrária à Fazenda Pública Estadual, inclusive aquela não decidida pelo voto de qualidade, nos termos do disposto no § 2º do art. 163 c/c o parágrafo único do art. 168, todos do RPTA.

Considerando que a decisão tomada por esta Câmara Especial não se contrapõe à fundamentação do acórdão recorrido, adota-se os mesmos fundamentos da decisão “a quo”, salvo pequenas alterações.

Compete à Câmara a análise do presente recurso, o qual trata da imputação fiscal de transmissão de arquivos eletrônicos com incorreções, uma vez deles não constar informação de diversas notas fiscais de entradas.

Ressalta a Fiscalização que os arquivos foram transmitidos com entradas e saídas nulas e as DAPIs – Declaração de Apuração do Imposto, relativas ao período de junho de 2011 a julho de 2013, foram transmitidas sem levar em conta as notas fiscais das entradas para o contribuinte.

A Autuada alega que, a partir de 1º de julho de 2008, a apuração do ICMS foi centralizada em sua matriz (Inscrição Estadual - IE nº 069.984.334.0018), conforme orientação do Despacho DF/JF de 25/04/2008.

Observa que nesse despacho foi expressamente citada a orientação de lavrar a centralização no RUDFTO e encaminhar uma comunicação para cada repartição fiscal e, em seguida, confirma que assim procedeu.

Reitera que “*escuritou corretamente os Registros de Entradas e apresentou as DAPI e seus respectivos recolhimentos, autorizado pelo fisco para centralização da escrita fiscal*”.

Portanto, o foco principal da defesa da Autuada é de que ela centralizou a apuração e o pagamento do ICMS, apresentou as DAPIs e informou as notas fiscais de entrada no estabelecimento centralizador, ou seja, a matriz.

Cumprido destacar que há, no Regulamento do ICMS mineiro, autorização para o estabelecimento sede centralizar os registros e as informações fiscais.

Neste sentido, tem-se o art. 1º da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02, a saber:

Art. 1º As empresas prestadoras de serviço de transporte poderão centralizar, no estabelecimento-sede ou principal, a apuração e o pagamento do imposto devido por todos os seus estabelecimentos situados no Estado, devendo:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - comunicar à Administração Fazendária da circunscrição do estabelecimento centralizador, quando da inscrição, mesmo por meio de códigos, os locais em que serão emitidos os documentos fiscais;

II - manter controle de distribuição dos documentos fiscais para os diversos locais de emissão, com anotação na coluna "Observações" do livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências (RUDFTO);

III - o estabelecimento-sede ou principal centralizar os registros e as informações fiscais e manter, à disposição do Fisco, os documentos relativos a todos os locais envolvidos.

Assim, tem-se dos autos que a ora Recorrida, promoveu a centralização de sua escrituração em sua matriz e, na prática, foram informadas as notas fiscais de entradas destinadas à filial no Sped Fiscal do estabelecimento que a empresa entende como "centralizador", ou seja, a matriz.

A Recorrida juntou aos autos as DAPI da empresa matriz (centralizadora), do período de junho de 2011 até julho de 2013. Nestes documentos consta a referência à "escrituração centralizada".

Também anexou ao processo o livro Registro de Entrada de sua matriz, no formato de processamento eletrônico de dados do período compreendido entre janeiro de 2011 e julho de 2013, destacando algumas notas fiscais escrituradas.

Cabe destacar, que a Fiscalização na etapa da manifestação fiscal, inicia sua argumentação, com a seguinte afirmação: que por estar a Autuada com sua inscrição estadual suspensa pela constatação da "inexistência do contribuinte no endereço indicado", desde 10 de abril de 2014, não poderia ser acatada sua alegação de escrituração centralizada.

Contudo, descarta-se esta alegação da Fiscalização, pois, como foi por ela destacado, a suspensão da inscrição ocorreu a partir de 10 de abril de 2014, mas a imputação fiscal reporta-se a período anterior, qual seja, junho de 2011 a julho de 2013. Assim, a situação, mesmo revelada por uma diligência fiscal e não tendo sido comunicada pela Autuada na data da paralisação de seu funcionamento, não descaracteriza a realização de "apuração do imposto centralizada" entre a matriz e a filial em questão.

Segundo provas dos autos foi concedido à Autuada o Regime Especial de Tributação, com tratamento especial, sendo consideradas as peculiaridades e as circunstâncias das prestações de serviços de transporte.

Tal fato está provado no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências (RUDFTO) onde consta textualmente (fls. 94/95):

"a partir de 01/07/2008 a apuração do ICMS passará a ser centralizada na matriz (I.E 069.984.334-0018). Para que se produza os efeitos legais, lavra-se o presente termo de ocorrência, conforme orientação

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contida no despacho do coordenador de fiscalização - DF/JF de 25/04/2008."

O Despacho do Coordenador de Fiscalização da Delegacia Fiscal de Juiz de Fora (fl. 92) contém a obrigação de que a Autuada deveria "... *lavrar a centralização no RUDFTO e encaminhar uma comunicação para cada repartição*".

Como visto a ora Recorrida centralizou a apuração e o pagamento do ICMS, tendo sido apresentadas as DAPIs e informadas as notas fiscais de entradas relacionadas na autuação fiscal pelo estabelecimento centralizador, ou seja, pela matriz.

No caso, ela escriturou os registros de entradas, onde é possível localizar claramente as notas e seus dados, e também apresentou as DAPIs e seus respectivos recolhimentos de ICMS, posto que autorizado pelo Fisco Estadual para centralização da escrita fiscal.

Frise-se, pela importância, que o art. 1º da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02 autoriza que o estabelecimento sede poderá centralizar a apuração e o pagamento do imposto devido por todos os seus estabelecimentos situados no Estado e condiciona no inciso III, que os registros e as informações fiscais também sejam centralizados.

Note-se que o legislador ao estabelecer como dever do optante a centralização dos registros e das informações fiscais dos locais envolvidos, no estabelecimento sede, reduz a transparência da norma do caput do citado art. 1º. Afinal, o que será centralizado é a apuração e o pagamento (*caput*)? Ou, também, os registros e as informações fiscais relativos aos documentos de todos os locais envolvidos (inciso III)?

Caso o registro e informações fiscais referenciados no inciso III do citado artigo fossem exclusivos à apuração do imposto, não teria razão a obrigatoriedade de exigir a manutenção da documentação dos envolvidos junto ao centralizador.

A legislação abordada, na forma em que se encontra, comporta interpretações diversas.

Registre-se que a Portaria SRE n.º 117, de 14 de março de 2013, que aprova o Manual de Orientação e Instruções de Preenchimento e de Transmissão da Declaração de Apuração e Informação de ICMS - DAPI, modelo 1, assim trata a questão:

### **Portaria SRE n.º 117/13**

#### 2. QUEM DEVE DECLARAR

O contribuinte deverá entregar a DAPI, modelo 1 (DAPI 1) em relação a cada estabelecimento (exceto os estabelecimentos com escrituração centralizada), nos seguintes casos:

- Contribuinte enquadrado no regime normal de apuração do ICMS - Débito/Crédito;
- Contribuinte enquadrado no regime de recolhimento Isento ou Imune, quando realizar

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

operações ou prestações sujeitas ao recolhimento do imposto.

Importa destacar que, no caso em tela, tendo em vista as normas vigentes e as orientações dadas pela Fiscalização à Recorrida, existem dúvidas quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos que levam à aplicação da regra contida no art. 112 do Código Tributário Nacional (CTN).

Ressalta-se ainda, não haver dúvidas nos autos de que a Recorrida mantém os seus livros escriturados, apresentou as DAPIs, tendo emitido documentos fiscais, arquivos eletrônicos e recolhido o ICMS devido nos termos de sua escrituração pelas operações de transporte no período autuado, não tendo sido apurada falta de pagamento do imposto.

Assim, a Recorrida trouxe aos autos documentos comprobatórios de que as informações, mesmo não tendo sido enviadas pelo estabelecimento autuado, chegaram à Fiscalização, visto que as operações retratadas nos documentos fiscais relacionadas no presente lançamento foram registradas em livros fiscais bem como os arquivos eletrônicos e as informações fiscais e as notas fiscais de entradas que embasaram a autuação ora combatida foram centralizadas no estabelecimento sede.

Ademais, não se pode descartar o regime especial de tributação específico para as prestadoras de serviços de transporte. Assim, os registros e as informações fiscais foram centralizados no estabelecimento sede, como permitido pelo próprio Fisco Estadual em conformidade com a legislação tributária (art. 1º da Seção I do Capítulo I da Parte I do Anexo IX do RICMS/02) e, ainda, o ICMS apurado foi devidamente informado na DAPI do estabelecimento sede.

Como a Autuada apresentou as DAPIs e o Registro de Entradas devidamente transmitidos lançando as notas fiscais de entradas, no período de junho de 2011 a julho de 2013, e considerando que a finalidade da penalidade prevista no inciso XXXIV do art. 54 da Lei n.º 6.763/75 é impelir àquelas pessoas obrigadas ao cumprimento da obrigação acessória a entrega regular dos arquivos eletrônicos, esta penalidade não pode ser exigida.

Não bastasse estes argumentos, para aplicação das penalidades no campo tributário, por se tratar de norma sancionatória, deve-se ter em mente os mesmos ditames do direito penal e para tanto deve o tipo descrito na norma sancionatória guardar estrita consonância com a conduta tida como faltosa ou delituosa.

Assim, a penalidade aplicada não se mostra absolutamente perfeita, hipótese que conduz à análise de outras regras do Código Tributário Nacional (CTN), como o art. 112, que assim prescreve:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

Não é outro o entendimento da doutrina pátria. Neste sentido, cite-se o Mestre Ricardo Corrêa Dalla, em sua obra “Multas Tributárias – natureza jurídica, sistematização e princípios aplicáveis”:

Toda legislação sobre multas deve necessariamente obedecer aos Princípios da Tipicidade e da Generalidade, conforme exposto neste trabalho.

De que tratam realmente estes princípios?

Quanto ao primeiro, o da Tipicidade, pode ser definido como sendo o delineamento completo da hipótese de incidência das multas. É o que descreve a sujeição ativa e passiva, a base econômica, a alíquota, a materialidade, o lugar, o tempo de descumprimento dos deveres instrumentais e outros aspectos relevantes.

MisabelDerzi já esclareceu que “o modo de pensar padronizante (dito, inadequadamente, tipificante) conduz o intérprete a uma distância do caso isolado; ele só alcança o esquema do próprio caso.”

Costuma-se entender a tipicidade de forma restritiva. Para nós, trata-se do delineamento completo da hipótese sancionatória, no caso, a multa tributária.

Em sua função repressiva ou punitiva a sanção, agora como pena *in concreto*, tem talvez o seu mais primário objetivo. Repressivamente a pena é aplicada em decorrência de um comando normativo juridicamente válido. Não se trata, nesse aspecto repressivo/punitivo da sanção, de reparação do dano. Trata-se em verdade, de atendimento aos anseios sociais de ver o infrator punido, castigado.

A pena, no entanto, para que possa cumprir suas funções preventiva ou repressiva, deve guardar certa proporcionalidade entre o ato ilícito apontado pela Fiscalização e o provável desvio de receita, sob pena de se tornar formalmente válida, mas socialmente rejeitada e imperfeita.

Ao se analisar a hipótese de aplicação do art. 112 do CTN, não se trata, a toda evidência, de neutralizar os efeitos do disposto no art. 136 do CTN, mas de dar validade a outras normas de igual hierarquia, que compõem o mencionado Código.

Lecionando sobre o tema, o Professor Sacha Calmon (2001, p-577), destaca:

“o artigo 112 do Código tributário Nacional relativiza a objetividade do ilícito fiscal, que dispensa para a sua caracterização a pesquisa do elemento subjetivo. Com efeito, qualquer dúvida ou imperfeita caracterização da ilicitude redundará em vantagem para o contribuinte.”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por sua vez, Luciano Amaro (2008 – p. 222/223), ao discorrer sobre a interpretação benigna presente no Código Tributário Nacional assim expõe:

“embora o art. 112 do Código tributário nacional pretenda dispor sobre a “interpretação da lei tributária”, ele prevê, nos seus incisos I a III, diversas situações nas quais não se cuida da identificação do sentido e do alcance da lei, mas sim de valorização dos fatos. Nessas situações, a dúvida (que se deve resolver a favor do acusado, segundo determina o dispositivo) não é de interpretação da lei, mas de interpretação do fato (ou melhor, de qualificação do fato). Discutir se o fato “x” se enquadra ou não na lei, ou se ele se enquadra na lei “A” ou “B”, ou se a autoria do fato é ou não do indivíduo “Z”, diz respeito ao exame do fato e das circunstâncias em que ele teria ocorrido, e não ao exame da lei. A questão atem-se à subsunção, mas a dúvida que se põe não é sobre a lei, e sim sobre o fato”.

Prosegue o Mestre dizendo:

“Já o inciso IV do dispositivo pode ser referido tanto a dúvidas sobre se o fato ocorrido se submete a esta ou àquela penalidade (problema de valorização do fato) como à discussão sobre o conteúdo e alcance da norma punitiva ou sobre os critérios legais de graduação da penalidade”.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, à unanimidade, em lhe negar provimento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Gabriel Arbex Valle. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor), Carlos Alberto Moreira Alves, José Luiz Drumond e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

**Sala das Sessões, 10 de abril de 2015.**

**Maria de Lourdes Medeiros**  
**Presidente**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Relator**

T