

Acórdão: 24.562/23/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002794622-61  
Impugnação: 40.010156018-54  
Impugnante: Flow Agro Comércio de Grãos Ltda  
IE: 004159955.00-08  
Proc. S. Passivo: Cristiano Cury Dib  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE REGISTRO/ESCRITURAÇÃO DE DOCUMENTO FISCAL NOS LIVROS PRÓPRIOS - LIVRO REGISTRO DE ENTRADA. Constatada a falta de registro no livro Registro de Entradas, de notas fiscais de aquisição de mercadorias. Infração caracterizada nos termos do art. 16, inciso VI da Lei nº 6.763/75. Correta a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso I da Lei nº 6.763/75.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a falta de registro, no período entre 01/01/22 a 31/12/22, na Escrituração Fiscal Digital – EFD, das notas fiscais de entrada relacionadas no Anexo 9 do Auto de Infração (e-PTA), implicando em descumprimento de obrigação acessória.

Exige-se Multa Isolada de 10% (dez por cento) prevista no art. 55, inciso I da Lei nº 6.763/75 c/c § 2º, inciso II do mesmo dispositivo legal.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 275/285. Requer ao final a procedência da impugnação.

A Fiscalização manifesta-se às págs. 312/320, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

**DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de registro, no período de 01/01/22 a 31/12/22, na Escrituração Fiscal Digital – EFD, das notas fiscais de entrada relacionadas no Anexo 9 do Auto de Infração (e-PTA), implicando em descumprimento de obrigação acessória.

Exige-se Multa Isolada de 10% (dez por cento) prevista no art. 55, inciso I da Lei nº 6.763/75 c/c § 2º, inciso II do mesmo dispositivo legal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalta-se de início, que após verificações e levantamentos, o Fisco lavrou os Autos de Infração n°s: 01.002794622-61 e o de n° 01.002794501-23 (quitado após reformulação do crédito).

Oportuno reiterar que no Auto de Infração em exame, foi apontado que no mesmo período, a Autuada deixou de escriturar notas fiscais de entrada conforme relação de notas contidas no Anexo 9 do e-PTA.

Diante disso, verifica-se que a Autuada descumpriu a obrigação acessória de registrar seus documentos fiscais.

Ademais verifica-se que além da falta de escrituração de notas fiscais, promoveu saídas de mercadorias desacobertas.

A Impugnante não questiona a sua obrigação de ter que registrar os documentos na Escrituração Fiscal Digital, até porque está muito clara esta obrigação legal.

Seu entendimento é de que as operações foram escrituradas, porém ocorreram escriturações de notas fiscais emitidas pela própria empresa ao invés de escrituração correta das notas emitidas pelos remetentes das mercadorias.

Esclareça-se, por oportuno, que em resposta à intimação do Fisco (Anexo 2 dos autos), quanto em sua própria peça impugnatória, reconhece que não escriturou as notas fiscais relacionadas no Anexo 9.

Nesse diapasão, tal reconhecimento comprova que houve a infringência apontada no Auto de Infração (falta de registro de notas fiscais na Escrituração Fiscal Digital – EFD).

Não obstante o reconhecimento, observa-se que Impugnante equivocou-se em sua interpretação da “lei” e do caso em concreto, como adiante se verá.

A Autuada sustenta que emitiu outro documento relativo à operação que já havia ocorrido por meio de um documento já emitido pela empresa remetente da mercadoria.

Ou seja, recebeu mercadoria cuja operação foi realizada mediante uma nota fiscal emitida pelo remetente, mas, ao invés de escriturar esta nota, emitiu, por conta própria, uma “*contra nota*” (outra nota contendo os mesmos dados da nota utilizada na operação que já havia ocorrido), e esta é que foi escriturada.

Assim, verificou-se que diversas notas emitidas pelas empresas remetentes, conforme determinação legal, não foram escrituradas por simples decisão da Autuada.

Mas, ainda assim, entende que como a sua “*contra nota*”, emitida sem previsão legal foi escriturada, a operação ocorrida foi escriturada. Portanto, o ponto central de questionamento seria se o contribuinte poderia emitir e escriturar outro documento e deixar de escriturar o emitido pelo contribuinte remetente.

Dessa forma, questiona-se qual documento foi utilizado na operação de entrada da mercadoria (ainda que seja entrada simbólica), o emitido pelo fornecedor/remetente ou aquele emitido posteriormente pela Autuada.

Veja-se a legislação de regência da matéria:

Lei nº 6.763/75

Art. 16. São obrigações do contribuinte:

(...)

VI - escriturar os livros e emitir documentos fiscais na forma regulamentar;

(...)

XIII - cumprir todas as exigências fiscais previstas na legislação tributária;

(...)

As previsões legais supratranscritas permitem a conclusão de que os contribuintes são obrigados a cumprir as exigências da legislação tributária e a escriturar livros e emitir documentos na forma regulamentar, ou seja, não pode deixar de fazer o que determina o regulamento, ou fazer diferente, do jeito que cada um desejar.

A Escrituração Fiscal Digital (EFD), encontra-se disciplinada pelos arts. 44 e 51, ambos do RICMS/02, aprovado pelo Decreto nº 43.080/02. Confira-se:

RICMS/02

Art. 44. A Escrituração Fiscal Digital compõe-se da totalidade das informações necessárias à apuração do ICMS e do IPI, bem como de outras informações de interesse do Fisco, em arquivo digital, e será utilizada pelo contribuinte para a escrituração dos seguintes livros e documentos:

I - Registro de Entradas;

(...)

§ 3º - Serão também escriturados:

I - o documento fiscal relativo à transmissão de propriedade da mercadoria que não tenha transitado pelo estabelecimento;

II - a NF-e, o CT-e ou o CT-e OS cancelado, sem valores monetários.

(...)

Art. 51. Para a geração do arquivo relativo a Escrituração Fiscal Digital serão consideradas as informações:

I - relativas à entrada e saída de mercadoria bem como ao serviço prestado e tomado, incluindo a descrição dos itens de mercadorias, produtos e serviços;

(...)

Acrescente-se ainda, que o art. 161-A, do RICMS/02, disciplina a observação das orientações do Guia Prático da EFD.

Transcreve-se a seguir excertos do Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital:

“O arquivo digital da EFD-ICMS/IPI será gerado pelo contribuinte de acordo com as especificações do leiaute definido em Ato COTEPE e conterà a totalidade das informações econômico-fiscais e contábeis correspondentes ao período compreendido entre o primeiro e o último dia do mês civil, inclusive. Conforme consta no Ajuste SINIEF 02/09, fica dispensada a impressão dos livros fiscais.

Considera-se totalidade das informações:

1 - as relativas às entradas e saídas de mercadorias bem como aos serviços prestados e tomados, incluindo a descrição dos itens de mercadorias, produtos e serviços.

2 - as relativas à quantidade, descrição e valores de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, produtos manufaturados e produtos em fabricação, em posse ou pertencentes ao estabelecimento do contribuinte declarante, ou fora do estabelecimento e em poder de terceiros e de terceiros de posse do informante;

3 - as relativas à produção de produtos em processo e produtos acabados e respectivos consumos de insumos, tanto no estabelecimento do contribuinte quanto em estabelecimento de terceiro, bem como o estoque escriturado;

4 - qualquer informação que repercuta no inventário físico e contábil, no processo produtivo, na apuração, no pagamento ou na cobrança de tributos de competência dos entes conveniados ou outras de interesse das administrações tributárias.”

(...)

(Grifou-se)

É óbvio que as operações foram praticadas com os documentos emitidos pelos remetentes das mercadorias (ainda que se trate de mercadorias remetidas simbolicamente), os quais estão relacionadas no Anexo 9 do e-PTA.

Os remetentes emitiram as notas fiscais conforme determinação legal para acobertar suas operações. Os contribuintes remetentes são obrigados a emitir as notas fiscais antes que as operações ocorram. Isto é o que se verifica com a leitura do art.

130, incisos XXXI e XXXIII, do RICMS/02, bem como do art. 1º incisos I e II e art. 12, do Anexo V, do retrocitado dispositivo regulamentar.

Oportuno registrar que se as operações ocorreram por meio das notas relacionadas no Anexo 9 do presente e-PTA, a totalidade das informações contidas nestas notas deveriam ter sido registradas pela Autuada. São necessárias as informações das notas emitidas pelos fornecedores/remetentes.

Pertinente salientar, que o Guia prático da Escrituração Fiscal Digital – EFD, exige diversas informações, tais como número, modelo e série do documento utilizado na operação, datas, ou seja, “totalidade das informações” não quer dizer apenas a descrição, quantidade e valor dos produtos e dados do remetente e fornecedor.

Para bem exercer seu controle sobre as operações praticadas pelos contribuintes em geral, e bem como realizar seu papel de fiscalização com objetivo de verificar o correto recolhimento de impostos aos cofres públicos, o estado realiza verificação/cruzamento de informações entre fornecedores e destinatários de mercadorias.

Cumprir ainda registrar, que para uma mesma operação, se um fornecedor escritura uma nota e o destinatário outra, cria-se dificuldade para a ação fiscal do estado, que gasta com controles, mão-de-obra, elaboração de normas, e, desta forma, permitir que cada contribuinte escreva da forma como desejar, implicaria em desordem e falta de controle.

Obrigações acessórias não são facultativas nem podem ser feitas de maneira opcional. São obrigações, portanto, não cabe dizer que não escriturou um documento, mas que escriturou outro em seu lugar. Sem entrar na questão de que se foi intencional ou não a prática realizada pelo contribuinte ou, se teve intenção de dificultar os controles fiscais, o fato é que cometeu uma irregularidade e, como não comunicou a irregularidade ao Fisco (em relação às notas relacionadas no Anexo 9 do e-PTA), conforme exige o art. 16, inciso VIII da Lei 6.763/75, a questão deve ser tratada de forma objetiva, ou seja, não depende da intenção do contribuinte.

Acrescente-se ainda, que não há previsão legal para emissão das notas fiscais de entrada (supostas “*contra notas*”) como afirmado pela Impugnante, uma vez que ao teor do art. 12, inciso V, e art. 20, ambos do Anexo V, do RICMS/02, que a emissão de notas de entradas para as situações das operações descritas nos documentos fiscais do Anexo 9, carece de amparo legal.

Ou seja, houve uma invenção por parte da Autuada, sem previsão legal, e conforme dispositivos legais supra transcritos, não há previsão legal para emissão das notas nos moldes realizados pela Autuada, mas, ainda que houvesse previsão legal para emissão de notas próprias, não há dispensa da obrigação de se escriturar as notas emitidas pelos remetentes das mercadorias.

Não há dispensa legal de escrituração de nenhum documento emitido, e cumpre ainda registrar que todo documento fiscal emitido deve ser registrado na EFD.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Esclareça-se, por oportuno, que há obrigação legal de registro na EFD até mesmo de documentos emitidos e, posteriormente cancelados (inciso II, do § 3º, do art. 44, do Anexo VII do RICMS/02, supratranscrito).

O argumento da Autuada de que não escriturou as 02 (duas) notas para evitar duplicidade de retorno e evitar divergência em seu estoque real também não procede.

O estoque real dos contribuintes não é obtido por meio de documentos fiscais e sim de contagem física.

Ademais a Impugnante não armazena mercadorias em seu estabelecimento, pois é estabelecida numa sala, portanto, não tem local para armazenagem. Mesmo em casos, onde há previsão legal permitindo a emissão de notas em situações que não há circulação física ou simbólica da mercadoria, o legislador não dispensou a escrituração de ambas as notas. Por exemplo, em caso de operação de venda para entrega futura em operação interna, o legislador criou a obrigação de uma nota de “venda para entrega futura” com CFOP 5922, e, posteriormente, quando da entrega da mercadoria, emite-se outra nota de “remessa entrega futura” com CFOP 5117 (arts. 305 e 306, do Anexo IX do RICMS/02), assim o Fisco sabe que a nota com CFOP 5922 serve para faturar a venda e a nota com CFOP 5117 é que acoberta o transporte da mercadoria.

Nesse diapasão, mesmo em situações como esta, há necessidade de registro da totalidade das informações de ambas as notas, sem que a escrituração das duas notas implique em desajuste do saldo em estoque dos contribuintes.

Tudo é pensado pelo legislador para que se permita às empresas exercerem suas atividades, mas, também para que o estado receba as corretas informações das operações realizadas.

Diante disso, não deveria ter emitido “*contra notas*” sem previsão legal e, também, não deveria ter deixado de registrar as notas fiscais relacionadas no Anexo 9 do e-PTA.

Diante das irregularidades a Autuada poderia ter comunicado ao Fisco as irregularidades, mas, também não o fez em relação às notas autuadas.

Pertinente destacar, ainda, que não adianta alegar desconhecimento, pois sua denúncia espontânea do Anexo 2 demonstra que era sabedora de que tal procedimento era irregular.

Referida denúncia espontânea, comunicou divergência de datas de notas, mas também comunicou essa mesma irregularidade em relação a outras notas não autuadas. Como exemplo, a relação de notas que faz parte da denúncia espontânea da Autuada, elencadas no Anexo 6 dos autos, demonstra que a Autuada comunicou/denunciou ao Fisco que emitiu e escriturou a Nota fiscal nº 253 no valor de R\$ 1.062.000,00 (um milhão e sessenta e dois mil reais), - “*contra nota*” - no lugar da Nota Fiscal nº 36390, e que esta não foi escriturada.

Neste caso, o Fisco não autuou a falta de registro da Nota Fiscal nº 36.390 porque a denúncia espontânea excluiu a responsabilidade, nos termos do art. 210 da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Defesa discorda da aplicação da multa isolada sob o fundamento de que não houve subsunção do fato à norma, haja vista que não houve ausência de escrituração de nota fiscal que implicasse na alteração do valor do tributo devido, como descrito na capitulação legal da multa.

Entretanto, tal argumento não merece prosperar.

A legislação de regência da matéria assim prescreve:

Lei nº 6.763/75

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

I - por faltar registro de documento fiscal na escrituração fiscal destinada a informar a apuração do imposto, conforme definido em regulamento - 10% (dez por cento) do valor da operação ou prestação, reduzida a 5% (cinco por cento) quando se tratar de:

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;

II - em se tratando de operação ou prestação amparada por isenção, não incidência, diferimento ou suspensão do imposto, serão de 10% (dez por cento) do valor da operação ou da prestação.

(...)

(Grifou-se)

A simples leitura do inciso I do art. 55, c/c § 2º do citado artigo da Lei nº 6.763/75, supratranscritos, permite constatar que a multa prevista está perfeitamente aplicada à infringência cometida pela Autuada.

A empresa deixou de registrar notas fiscais emitidas para ela (notas fiscais de entrada), na correspondente Escrituração Fiscal Digital – EFD, e, desta forma, o livro de registro de entradas (Anexo 12 dos autos) não contemplou as notas relacionadas no Anexo 9.

Ou seja, a infringência, falta de registro das notas fiscais, está perfeitamente enquadrada na Multa Isolada prevista no art. 55, inciso I da c/c § 2º, inciso II do citado artigo da Lei nº 6.763/75, que estabelece multa de 10% (dez por cento), em razão de que as operações das notas não escrituradas estão amparadas por isenção, não incidência e diferimento.

Dessa forma, razão não assiste à Impugnante em presumir que notas fiscais de entrada e livro fiscal de registro de entradas não são destinados a apurar apuração do imposto.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pertinente esclarecer, que o fato das notas fiscais que a empresa deixou de registrar/escriturar não possuírem débito de ICMS destacado, não lhes retira a condição de documentos destinados a informar a apuração do imposto.

O Fisco necessita das informações de todos os documentos, justamente para saber se a apuração do imposto está ou não correta.

Ademais o nº “zero” ainda é um número, e, quando no livro fiscal Registro de Entradas consta “R\$ 0,00” no campo destinado a informar o valor do ICMS, significa que o valor do ICMS da nota fiscal escriturada é zero, portanto, não há direito a crédito de imposto nesta situação.

Oportuno destacar que o art. 216, § 7º do RICMS/02, disciplinou a escrituração fiscal destinada a informar a apuração do imposto. Confira-se:

### RICMS/02

Art. 216. As multas calculadas com base no valor da operação ou da prestação são:

I - por faltar registro de documento fiscal na escrituração fiscal destinada a informar a apuração do imposto, o correspondente a 10% (dez por cento) do valor da operação ou prestação, reduzida a 5% (cinco por cento), quando se tratar de:

(...)

§ 7º - Para os efeitos do disposto no inciso I do caput, considera-se escrituração fiscal destinada a informar a apuração do imposto os registros dos documentos fiscais:

I - relativos aos serviços de transporte e de comunicação tomados pelo estabelecimento;

II - relativos às entradas de mercadorias, a qualquer título, no estabelecimento, inclusive quando não tenham por ele transitado;

III - relativos às prestações de serviços de transporte ou de comunicação ou às operações de saída, a qualquer título, de mercadoria, promovidas pelo estabelecimento;

IV - emitidos para fins de débito ou de estorno de crédito do imposto.

(...)

(Grifou-se)

Pela leitura do inciso II do § 7º supracitado, está claro que a falta de registro das notas fiscais de entrada de mercadorias relacionadas no Anexo 9 do Auto de Infração implica em falta de registro na escrituração fiscal destinada a informar a apuração do imposto.

Importante notar que o legislador incluiu a expressão “a qualquer título (...) inclusive quando não tenham por ele transitado”, pois, independentemente da natureza da entrada ou mesmo se tratar-se de entrada simbólica, os documentos relativos às

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

entradas de mercadorias são considerados destinados a informar a apuração do imposto.

Assim, independente da natureza da entrada ou mesmo se se trata de entrada simbólica, os documentos relativos às entradas de mercadorias são considerados destinados a informar a apuração do imposto, e, desta forma, não merece prosperar a argumentação da Impugnante.

O Auto de Infração apresentou de forma clara as infringências, demonstrou e capitulou a multa isolada pela falta de registro dos documentos fiscais na EFD, penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

Ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso I da Lei nº 6.763/75.

Verifica-se que a prática realizada pela Autuada dificultou a ação fiscal, pois o Fisco faz seu trabalho amparado pela legislação tributária.

Dessa forma, o contribuinte ao deixar de registrar documentos que deveriam estar escriturados, criando dados incorretos ou os omitindo na escrita fiscal, gera falsas informações que aumentam o trabalho e tempo gasto para verificações que seriam simples, caso os dados estivessem corretamente escriturados e até mesmo retrabalhos.

O resultado é a perda de eficiência, aumento de custos para os cofres públicos, e, até mesmo, “sonegação” de impostos

Correta, portanto, a aplicação da penalidade na exata medida prevista na legislação tributária deste estado.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Por fim, a aplicação do permissivo legal foi discutida na Câmara de Julgamento.

Entretanto, não foi cumprido o requisito quanto ao número de votos exigidos pela lei, mantendo-se inalterado o valor da multa isolada aplicada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Em seguida em negar o acionamento do permissivo legal por ausência de quórum necessário, nos termos do §3º do art. 53 da Lei nº 6.763/75. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Cristiano Cury Dib e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Balassiano Gaz. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Edwaldo Pereira de Salles (Revisor) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

**Sala das Sessões, 16 de novembro de 2023.**

**Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich**  
**Relator**

**Alexandre Périssé de Abreu**  
**Presidente**

CSP