

Acórdão: 17.470/07/2<sup>a</sup> Rito: Ordinário  
Impugnação: 40.010119479-51  
Impugnante: Abdias de Souza Landim Junior  
Proc. S. Passivo: Liopino Lourenço Araújo Neto/Outro(s)  
PTA/AI: 01.000153740.58  
Inscr. Estadual: 702882198.00-66  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**ICMS – ESCRITURAÇÃO/APURAÇÃO INCORRETA – REGISTRO DE SAÍDAS – ESCRITURAÇÃO IRREGULAR.** Verificada a escrituração incorreta da base de cálculo e da alíquota do ICMS no livro Registro de Saídas de reduções “Z” referentes aos Equipamentos Emissores de Cupom Fiscal – ECFs, autorizados. Constatados erros na planilha elaborada pelo Fisco às fls. 29 a 44 que justificam a exclusão destes valores do crédito tributário, por não lhe conferirem a certeza e liquidez exigidas na legislação. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação, parcialmente mantidas.

**ICMS – ESCRITURAÇÃO/APURAÇÃO INCORRETA – REDUÇÃO Z – FALTA DE ESCRITURAÇÃO.** Constatado que a Impugnante não promoveu a escrituração de reduções “Z” relativas aos Equipamentos Emissores de Cupom Fiscal. Exigências fiscais de ICMS e Multas de Revalidação e Isolada, esta última capitulada no inciso I do artigo 55 da Lei n.º 6.763/75, da mantidas.

**EQUIPAMENTO EMISSOR DE CUPOM FISCAL – ECF – UTILIZAÇÃO IRREGULAR.** Constatadas saídas de mercadorias desacobertadas de documentos fiscais, apuradas mediante constatação de utilização de Equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF não autorizado encontrado no estabelecimento da Impugnante, vez que os cupons fiscais nele emitidos são considerados inidôneos, nos termos do artigo 134 do Regulamento do ICMS. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e da Multa Isolada capitulada no inciso X do artigo 55 da Lei n.º 6.763/75 mantidas.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

Versa o presente lançamento acerca das seguintes imputações fiscais:

1) escrituração irregular do livro Registro de Saídas de Reduções “Z” referentes aos Equipamentos Emissores de Cupom Fiscal – ECFs autorizados, com escrituração de base de cálculo e alíquota do ICMS de forma incorreta;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2) falta de escrituração de Reduções “Z” relativas aos Equipamentos Emissores de Cupom Fiscal – ECFs autorizados;

3) emissão de documentos por Equipamento Emissor de Cupom Fiscal não autorizado, considerados inidôneos nos termos do inciso VI e do §1º do artigo 134 do Regulamento do ICMS.

Tais infrações resultaram no pagamento a menor do imposto devido no período de 1º de janeiro de 2001 a 30 de junho de 2006.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no artigo 56, inciso II e das Multas Isoladas, capituladas no artigo 55, incisos I e X todos da Lei n.º 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1.248/1.254, aos argumentos que seguem resumidamente:

- os equipamentos utilizados estavam devidamente regularizados, não comprovando a fiscalização a ausência de despacho homologatório;

- as multas aplicadas estão além da razoabilidade, pois não é reincidente, nem contribuiu para atrapalhar, obstruir, retardar ou dificultar a fiscalização, ao contrário, toda a fiscalização foi realizada na documentação apresentada, merecendo a redução da multa aos patamares máximos de 15%, com fulcro na Lei nº 15.956/05;

- deve ser reduzido o percentual da multa de 50% para 20%, nos termos do artigo 55, inciso II, alínea “a” da Lei nº 6.763/75;

- sua retidão não foi reconhecida sob alegação de utilização de equipamento não autorizado, estranha esta atitude, pois, embora ciente das operações de rotina que usualmente ocorrem com os contribuintes em sua labuta diária, a fiscalização recusou-se a compreender a real situação insistindo na autuação;

- ao Fisco compete perquirir a verdade real, evitando a sonegação e impondo penalidades àqueles que efetivamente descumprem a legislação tributária com objetivo de enriquecer-se ilicitamente, sendo que a existência da documentação e sua demonstração ao Fisco, retiram-lhe a faculdade de imaginar uma situação inverídica;

- em momento algum se recusou a demonstrar a documentação fiscal, quer separando-a ou retendo-a;

- não se cogitou no Auto de Infração de que as mercadorias ou estoque lançado não coincidam com os documentos fiscais, assim a documentação não poderia ter sido desconsiderada, mesmo que houvesse falta de requisito para sua existência, pois que representava fielmente todo seu estoque, impossível portanto a ocorrência de qualquer fraude, desvio ou outra suposição de lesão ao Fisco estadual;

- constatado o descabimento do ICMS, flui naturalmente a conclusão de que também são indevidas as multas aplicadas, pois o acessório segue o principal;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o artigo 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75 diz “as multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso III do artigo 53 serão as seguintes: Inciso II – havendo ação fiscal, 100% (cem por cento)...” e tal critério elide qualquer dúvida sobre o flagrante absurdo exteriorizado no enquadramento;

- no presente caso, sem que tivesse ocorrido sonegação fiscal ou qualquer fraude fiscal, o Auto de Infração exige multa confiscatória, pois, enquanto pretende “*contra-legen*” cobrar ICMS, aplica multa superior ao imposto, se devido fosse;

- o Supremo Tribunal Federal tem repellido a multa confiscatória antes da Constituição Federal de 1988; e agora, diante do artigo 150, inciso IV da mesma, esta multa não encontra qualquer guarida.

Ao final, considerando em especial a idoneidade da documentação, a ausência de prejuízo ao Erário estadual, o descabimento da cobrança do ICMS, o acobertamento da operação e a ocorrência de multa confiscatória, requer seja julgado improcedente o Auto de Infração.

O Fisco se manifesta às fls. 1.258/1.260, contrariamente ao alegado pela defesa aos fundamentos que se seguem resumidamente:

- a escrituração irregular do registro de saídas materializou-se da seguinte forma: o contribuinte ao escriturar as Reduções “Z” usou como alíquota 12% sobre a base de cálculo correspondente à alíquota de 7%, dividiu a base de cálculo correspondente a alíquota de 7% em duas parcelas, aplicando sobre a parcela menor 2%, e posteriormente, em dezembro de 2005, diminuiu a base de cálculo para a alíquota de 18%, resultando tal procedimento, no pagamento a menor do ICMS devido, diferença que se exige acrescida da multa de revalidação;

- as Reduções “Z” não escrituradas culminaram no não pagamento do ICMS que está sendo exigido acrescido da multa de revalidação mais a multa isolada;

- o uso não autorizado de ECFs configurou-se, ao encontrarem-se, junto às Reduções “Z” dos equipamentos autorizados, reduções de dois outros para os quais o contribuinte não possui autorização para uso e os documentos fiscais emitidos por equipamento emissor de cupom sem autorização de uso são inidôneos, de acordo com o disposto no RICMS/96, artigo 134, inciso VI até 31/03/02 e artigo 134, § 1º, item 3 a partir de 01/04/02, sendo que as operações realizadas através destes estão desacobertadas;

- diversamente do alegado, houve sim prejuízo ao Erário;

- no que concerne ao caráter confiscatório das penalidades aplicadas, refoge ao foro administrativo sua apreciação, eis que todas elas previstas em lei.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento.

A Auditoria Fiscal, em parecer conclusivo de fls. 1270/1276, opina pela procedência parcial do lançamento.

**DECISÃO**

Constitui objeto da análise da Câmara o lançamento realizado para exigência do recolhimento a menor do ICMS, no período de 1º de janeiro de 2001 a 30 de junho de 2006, face às seguintes imputações fiscais:

1) escrituração irregular do livro Registro de Saídas de Reduções “Z” referentes aos ECFs autorizados, com escrituração de base de cálculo e alíquota do imposto de forma incorreta - exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no inciso II do artigo 56 da Lei n.º 6.763/75;

2) falta de escrituração de Reduções “Z” relativas aos ECFs autorizados - exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no inciso II do artigo 56 da Lei n.º 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no inciso I do artigo 55 da mesma Lei;

3) utilização de cupons fiscais inidôneos, uma vez impressos através de ECFs não autorizados pela Repartição Fiscal competente - exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no inciso II do artigo 56 e Multa Isolada prevista no inciso X, ambos da Lei n.º 6.763/75.

Importante ressaltar que a decisão a seguir está fundada no bem elaborado parecer da Auditoria Fiscal o qual será adotado, com algumas alterações, como seu fundamento.

Por tratar o presente lançamento de três irregularidades, e para que não sejam suscitadas dúvidas sobre a decisão, esta se apresentará, como a seguir pode ser visto, por imputação fiscal formalizada por meio do Auto de Infração em apreciação.

Assim tem-se:

**Item 1 - Escrituração irregular do livro Registro de Saídas**

Versa este item sobre as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação, capitulada no inciso II do artigo 56 da Lei n.º 6.763/75, pela escrituração irregular do livro Registro de Saídas de Reduções “Z” referentes aos ECFs autorizados, com escrituração de base de cálculo e alíquota do imposto de forma incorreta.

Através das planilhas acostadas às fls. 26/44, 201/226, 444/472, 680/714, 936/967 e 1.132/1.133, com os seus respectivos anexos, o Fisco demonstra que a Impugnante escriturou o seu livro Registro de Saídas, nos exercícios de 2001 a 2006, de forma irregular, uma vez que os lançamentos referentes à base de cálculo e/ou alíquota do ICMS constantes nas Reduções “Z” referentes aos ECFs autorizados foram efetuados de forma incorreta, gerando recolhimento a menor do imposto.

Da análise dessas planilhas, depreende-se que a Impugnante, em diversas oportunidades, escriturou o valor dos produtos tributados a 7% (sete por cento), com utilização, para fins de apuração do imposto devido, do percentual de 2% (dois por

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cento) e, em diversos outros casos, escriturou base de cálculo inferior à constante nas Reduções “Z” referentes aos produtos sujeitos à alíquota de 18% (dezoito por cento).

A título de exemplo, podem ser citados os seguintes lançamentos:

Redução Z				Registro de Saídas			
Fl.	B. Cálculo	%	ICMS	Fl.	B.Cálculo	%	ICMS
46	R\$ 1.238,08	7 %	R\$ 86,66	47	R\$ 1.238,08	2 %	R\$ 24,76
48	R\$ 1.113,33	7 %	R\$ 77,93	49	R\$ 1.113,33	2 %	R\$ 22,26
1134	R\$ 1.393,86 <sup>(1)</sup>	7 %	R\$ 97,57	1135	R\$ 655,11 <sup>(1)</sup>	2 %	13,10
				1135	R\$ 738,75 <sup>(1)</sup>	7%	51,71
1134	R\$ 835,11	18 %	R\$ 150,31	1135	R\$ 668,08	18 %	R\$ 120,25
1136	R\$ 812,87	18 %	R\$ 146,31	1137	R\$ 650,29	18 %	117,05

(1) Desmembramento da base de cálculo em dois valores (655,11 + 738,75 = 1.393,86), com aplicação do percentual de 2 % sobre um deles

Assim, a infração se mostra plenamente caracterizada, sendo legítimas as exigências fiscais referentes à diferença de ICMS apurada, acrescida da respectiva multa de revalidação.

Há, no entanto, uma pequena ressalva a ser feita. Na planilha de fls. 29/44, estão relacionados alguns lançamentos do livro Registro de Saídas da ora Impugnante que seriam relativos, ao que tudo indica, a produtos não tributados, pois a “coluna” referente à informação da alíquota está preenchida com “0,00” e a exigência fiscal equivale ao percentual de 5% aplicado sobre esses valores.

Ressalte-se que alguns desses lançamentos foram checados através do CD acostado à fl. 1245, que contém arquivo relativo ao livro Registro de Saídas, no qual o campo “alíquota” também está informado como sendo “0,00”.

Inexistindo alíquota de 5% (cinco por cento), presume-se que o Fisco ou se equivocou ao utilizar esse “multiplicador” ou, também por equívoco, copiou a fórmula (D x 5%) para as linhas seguintes da planilha sem perceber o eventual erro cometido.

Em face destas questões os valores constantes desta planilha não traduzem a certeza e liquidez exigida pela legislação para manutenção do crédito tributário, devendo ser canceladas as exigências em relação aos lançamentos contidos na aludida planilha em que o campo alíquota esteja preenchido com “0,00”.

### **Item 2 - Falta de escrituração de Reduções “Z”**

Neste item o lançamento traz as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no inciso II do artigo 56 da Lei n.º 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

inciso I do artigo 55 da mesma Lei pela falta de escrituração de Reduções “Z” relativas aos ECFs autorizados.

O Fisco constatou que várias Reduções “Z”, relativas aos ECFs regularmente utilizados pela Defendente, não foram escrituradas, gerando, também, recolhimento a menor do imposto, nos exercícios de 2001 a 2004.

Importante ressaltar que a exigência da Multa Isolada prevista no artigo 55, inciso I, da Lei n.º 6.763/75, neste item foi formalizada ao percentual de 5% (cinco por cento) até 31 de outubro de 2003 e, a partir de 1º de novembro de 2003, a 10% (dez por cento), em face das alterações promovidas na legislação tributária, como pode ser visto do texto a seguir transcrito:

“I - por faltar registro de documentos próprios nos livros da escrita fiscal vinculados à apuração do imposto, conforme definidos em regulamento - 10% (dez por cento) do valor constante no documento, reduzido a 5% (cinco por cento) quando se tratar de:”

### **Efeitos de 28/12/91 a 31/10/2003.**

“I - por falta de registro de documentos próprios nos livros da escrita fiscal - 5% (cinco por cento) do valor constante no documento, reduzindo-se a 2% (dois por cento), quando se tratar de:”

Para fins de obtenção da base de cálculo do imposto, bem como das penalidades, o Fisco seguiu os seguintes procedimentos:

1) identificou o n.º das Reduções “Z” não escrituradas, através das planilhas acostadas às fls. 152/154, 402/404, 636/638 e 897/898. Através dos GTs (Grande Total – acumulador de vendas), obteve o valor não levado a débito no livro Registro de Saídas.

1.1) exemplo: fl. 153 – 1.ª linha – ECF 2 - GT inicial do dia 09/08/01: R\$ 1.831.808,69 – GT final do dia 31/07/01: R\$ 1.830.993,80 – Vendas realizadas entre os dias 31/07/2001 e 09/08/2001: R\$ 814,89 ( $814,89 = 1.831.808,69 - 1.830.993,80$ ). Nesse exemplo, a redução “Z” que não foi escriturada é a de n.º 697, a qual não foi apresentada ao Fisco;

2) apurou o percentual de saídas tributadas e a “alíquota média” (carga tributária média) do estabelecimento autuado, baseando-se na escrituração fiscal do próprio contribuinte, conforme quadros acostados às fls. 174, 426, 664 e 919;

3) a partir dos dados relativos aos itens 1 e 2, apurou a base de cálculo tributável e o valor do ICMS devido.

Tal procedimento foi necessário em função do Fisco não possuir, conforme salientado no exemplo acima, as Reduções “Z” propriamente ditas (*não lhe foram*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*entregues/apresentadas – ver intimação e seus anexos – fls. 05/13), mas somente o valor das vendas a elas relativas.*

As exigências fiscais afiguram-se corretas, uma vez que lastreadas na própria escrituração fiscal do contribuinte.

### **Item 3 - Utilização de cupons fiscais inidôneos**

A última irregularidade refere-se à constatação da utilização, pela ora Impugnante, de cupons fiscais inidôneos, uma vez impressos através de ECFs não autorizados pela Repartição Fiscal competente.

A irregularidade foi constatada após o Fisco encontrar, junto às Reduções “Z” relativas aos equipamentos autorizados, outras Reduções referentes a dois outros ECFs, cuja autorização para uso não havia sido concedida.

Os equipamentos não autorizados, marca Sweda, séries 0980717 e 0980718, foram irregularmente utilizados pela Impugnante nos exercícios de 2001 e 2002, conforme demonstram as Reduções “Z” acostadas às fls. 191/192 e 194/196.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS relativo às operações realizadas, acrescido da multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no inciso X do artigo 55, da Lei n.º 6.763/75, *in verbis*:

Efeitos de 31/12/97 a 29/12/2005

"X - por emitir ou utilizar documento fiscal falso ou inidôneo: 40% (quarenta por cento) do valor da prestação ou da operação, cumulado com estorno de crédito, na hipótese de sua utilização, salvo, nesse caso, prova concludente de que o imposto correspondente tenha sido integralmente pago;"

A inidoneidade desses documentos, atualmente considerados falsos, estava prevista no artigo 134, do RICMS/96 (*disposições idênticas estão contidas no RICMS/02*), *in verbis*:

"Art. 134 - Considera-se inidôneo o documento:

.....

Efeitos de 01/08/96 a 01/04/2002 - Redação original deste regulamento:

"VI - emitido por Equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), Máquina Registradora (MR) ou Terminal Ponto de Venda (PDV) deslacrado ou sem autorização para uso;"

Efeitos a partir de 1º/04/2002 - Acrescido pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 10, ambos do Dec. 42.441, de 1º/04/2002, MG de 02.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º - Relativamente ao documento fiscal emitido por equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), disciplinado no Anexo VI, Máquina Registradora (MR) ou Terminal de Ponto de Venda (PDV), considera-se ainda inidôneo aquele:

.....  
3) emitido por equipamento deslacrado ou sem autorização de uso;

.....”

Ressalte-se que no relatório do Auto de Infração (fl. 15), logo após o demonstrativo do crédito tributário, o Fisco mencionou os dispositivos acima transcritos, através da seguinte observação: “os documentos emitidos pelos ECF’s não autorizados são inidôneos, de acordo com o RICMS/96, artigo 134, inciso VI e artigo 134, parágrafo 1, item 3”.

Portanto, não há como acolher a alegação da Impugnante de que o Fisco efetuou “enquadramento indevido da infração”, pois os dispositivos acima são taxativos em caracterizar como inidôneos os mencionados documentos.

Cumpre destacar que a menção feita pela Impugnante em sua peça defensória quanto ao artigo 134, inciso V, do RICMS/MG, referente à emissão de documento fiscal após a data-limite fixada para sua utilização, não é a matéria que se apresenta no caso dos autos.

Deve ser ressaltado também que, embora tenha alegado que a utilização dos equipamentos teria se dado de forma regular (fl. 1249), a Impugnante não trouxe aos autos qualquer documento que comprovasse sua alegação. Para que tal argumentação pudesse ser acatada, deveria a Defendente demonstrar que o uso dos mencionados equipamentos foi deferido pela Administração Fazendária de sua circunscrição, prova esta por ela não produzida.

Antes da análise das exigências fiscais, merecem destaque algumas informações relevantes para a plena compreensão do feito fiscal. As Reduções “Z” que lastreiam as exigências são as seguintes:

1) Equipamento Sweda série n.º 09807917 (fls. 191/192)

1.1) Numeração e datas das reduções: **631** – **22/06/01**; 702 – 20/09/01; 777 – 23/12/01 e **825** – **11/02/02**;

2) Equipamento Sweda série n.º 09807918 (fls. 194/196)

2.1) Numeração e datas das reduções: **597** – **18/06/01**; 601 – 22/06/01; 668 – 20/09/01; 807 – 03/04/02 e **855** – **01/06/02**.

Face à numeração das Reduções “Z”, o Fisco presumiu que ambos os equipamentos foram utilizados de forma irregular durante todo o exercício de 2001,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pois existiriam outras 630 reduções referentes ao equipamento n.º 9807917 e 596 relativas ao outro.

Além disso, foram encontrados lançamentos no livro Registro de Saídas relativos aos dois equipamentos (fls. 190 e 193), sendo que a redução de n.º 51 foi a menor encontrada para o ECF 980717 e a de n.º 123 para o ECF 980718.

Esses dados demonstram a razoabilidade da presunção fiscal, pois a numeração das Reduções “Z” permite a conclusão de que a sua utilização ocorreu de forma contínua no exercício de 2001.

No tocante ao exercício de 2002, o Fisco restringiu as exigências fiscais aos meses de janeiro a maio, pois, à exceção da redução n.º 855, de 1º e junho de 2002, não foram encontradas outras com datas posteriores.

Para apuração da base de cálculo do ICMS e das penalidades, o Fisco apurou o valor médio (*diário*) de saídas por redução (R\$ 2.916,72 – ECF 9807917 – fl. 190; R\$ 2.817,21 – ECF 980718 – fl. 193) e o multiplicou pelo número de dias correntes de cada mês (fls. 198 e 442), obtendo, como resultado, o valor mensal das vendas realizadas.

A partir desse valor, os procedimentos seguintes são os mesmos já relatados quando da análise do item “2”, com a utilização das mesmas planilhas lá citadas, ou seja, sobre o valor das vendas acima mencionado, foi aplicado o percentual de saídas tributadas, sendo então obtido a base de cálculo tributável, sobre a qual foi aplicada a “alíquota média” (*carga tributária média*) para apuração do ICMS. A multa isolada teve como base de cálculo o valor mensal das vendas realizadas.

O arbitramento efetuado pelo Fisco encontra-se amparado nas normas regulamentares, mais precisamente no artigo 53, c/c artigo 54, do RICMS/MG, *in verbis*:

“Art. 53 - O valor da operação ou da prestação será arbitrado pelo fisco quando:

I - não forem exibidos à fiscalização os elementos necessários à comprovação do valor da operação ou da prestação, inclusive nos casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais;

.....

IV - ficar comprovado que o contribuinte não emite regularmente documento fiscal relativo às operações ou prestações próprias ou naquelas em que seja responsável pelo recolhimento do imposto;

.....

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 54 - Para o efeito de arbitramento de que trata o artigo anterior, o fisco adotará os seguintes parâmetros:

.....  
IX - o valor médio das operações ou das prestações realizadas no período de apuração ou, na falta deste, no período imediatamente anterior, na hipótese dos incisos I, IV e V do artigo anterior;

X - o valor constante do totalizador geral, no caso de ECF, MR ou PDV, utilizado em desacordo com o disposto neste Regulamento;

.....”

Ressalte-se que, ao contrário das afirmações contidas na peça defensiva, a Impugnante foi regularmente intimada a entregar todas as Reduções “Z” dos equipamentos não autorizados, conforme demonstra o Termo acostado à fl. 05, porém tais documentos não foram entregues ao Fisco.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para cancelar as exigências fiscais referentes a planilha de fls. 29 a 44. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Maurício Bhering Andrade. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Mauro Heleno Galvão (Revisor), José Francisco Alves e Edvaldo Ferreira.

**Sala das Sessões, 17/05/07.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Presidente/Relatora**