

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	18.581/08/1ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000156188-44	
Impugnação:	40.010121309-07	
Impugnante:	Posto Bambuí Ltda.	
	IE: 051351955.00-84	
Proc. S. Passivo:	Gustavo Guimarães da Fonseca	
Origem:	DF/Divinópolis	

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – COMBUSTÍVEL – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. Constatada a manutenção, em estoque, de mercadoria (gasolina C e óleo diesel) desacoberta de documento fiscal. Razões de defesa acatadas pelo Fisco, para considerar a diferença encontrada como perda do estoque físico de combustível inferior a 0,6% (seis décimos por cento), conforme previsão do art. 5º da Portaria nº 26/92 da DNC. Exigências fiscais canceladas.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - DIVERSAS IRREGULARIDADES. Constatada a prática das seguintes irregularidades: entrega em desacordo com a legislação tributária e em desacordo com as intimações do Fisco de arquivos eletrônicos referentes à escrituração de documentos fiscais de entrada e de saída; falta de livros fiscais devidamente registrados na repartição fiscal; falta de encadernação dos livros fiscais escriturados por processamento eletrônico de dados; não entrega ao Fisco de livros e documentos fiscais que lhe foram exigidos por meio de 5 (cinco) intimações e falta de registro de notas fiscais no livro Registro de Entradas. Irregularidades devidamente comprovadas nos autos, ensejando aplicação das Multas Isoladas previstas nos incisos II, VII, XXXIII e XXXIV do art. 54 e na alínea “b” do inciso I do art. 55, ambos da Lei 6.763/75. Lançamento parcialmente procedente. Acionado o permissivo legal, art. 53 § 3º, da Lei 6763/75, para reduzir a Multa Isolada prevista no inciso XXXIV, do art. 54, da mesma lei, a 10% (dez por cento) do seu valor. Decisões unâнимes.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a prática das seguintes irregularidades:

1) entregar em desacordo com a legislação tributária e em desacordo com as intimações do Fisco arquivos eletrônicos referentes à escrituração de documentos fiscais de entrada e de saída relativos ao período compreendido entre janeiro de 2004 e março de 2005;

2) manter em estoque mercadoria (gasolina C e óleo diesel) desacoberta de documento fiscal no período compreendido entre abril e dezembro de 2005;

3) falta de livros fiscais devidamente registrados na repartição fiscal, referentes aos exercícios de 2004, 2005 e 2006;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

4) deixar de encadernar os livros fiscais escriturados por processamento eletrônico de dados, referentes aos exercícios de 2005 e 2006;

5) deixar de entregar ao Fisco livros e documentos fiscais que lhe foram exigidos por meio de 5 (cinco) intimações; e

6) falta de registro de notas fiscais no livro Registro de Entradas.

São exigidos o ICMS, a multa de revalidação e as Multas Isoladas previstas nos incisos II, VII, XXXIII e XXXIV do art. 54; e na alínea “b” do inciso I e na alínea “a” do inciso II do art. 55, ambos da Lei 6.763, de 26 de dezembro de 1975.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, impugnação às fls. 70/86.

A taxa de expediente é recolhida conforme documento de arrecadação estadual (DAE) de fls. 88.

O Fisco, acatando parcialmente as argumentações da Autuada, promove a reformulação do crédito tributário para excluir as exigências referentes ao item 2 (por manter em estoque mercadoria desacobertada de documento fiscal), conforme manifestação de fls. 97/100.

A Autuada é comunicada da reformulação do crédito tributário através do Ofício nº 017/2007 de fls. 102, conforme comprova o Aviso de Recebimento (AR) de fls. 103 expedido pelos Correios e não se manifesta.

O Fisco, em manifestação de fls. 106/110, refuta as alegações remanescentes da defesa.

DECISÃO

Item 1 - Entregar em Desacordo com a Legislação Tributária e em Desacordo com as Intimações do Fisco Arquivos Eletrônicos

Trata-se da constatação da entrega em desacordo com a legislação tributária e em desacordo com as intimações do Fisco dos arquivos eletrônicos referentes à escrituração de documentos fiscais de entrada e de saída relativos ao período compreendido entre janeiro de 2004 e março de 2005, infringência pela qual é exigida a Multa Isolada de 5.000 (cinco mil) Unidades Fiscais do Estado de Minas Gerais (UFEMGs) por infração, prevista no inciso XXXIV do art. 54 da Lei 6.763/75.

Observa-se que a Autuada está obrigada a acobertar as operações que pratica através da emissão de documento fiscal por equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), por força do art. 28 da Parte 1 do Anexo V do Regulamento do ICMS (RICMS/2002), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002.

Em consequência, a Autuada também está obrigada a entregar mensalmente o arquivo eletrônico com os registros fiscais, ou seja, com as informações gravadas em meio eletrônico referentes aos elementos contidos nos documentos fiscais, conforme determinação contida nos parágrafos 5º e 7º do art. 10 da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/2002.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tal entrega, no entanto, considerar-se-á efetivada somente após a transmissão da mídia gerada pelo programa validador SINTEGRA (Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços) para a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG).

Para tanto, o contribuinte deverá verificar a consistência do arquivo, gerar a mídia e transmiti-la, utilizando-se da versão mais atualizada do programa validador SINTEGRA e do programa transmissor TED (Transmissão Eletrônica de Documentos), ambos disponíveis no endereço eletrônico da SEF/MG na internet (www.sef.mg.gov.br), de acordo com as orientações do § 1º do art. 11 da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/2002 e dos subitens 30.1 e 30.2 do Manual de Orientação do Usuário de Sistema de Processamento Eletrônico de Dados (Parte 2 do Anexo VII do RICMS/2002).

Dessa forma, havendo o Fisco detectado a falta de vários registros obrigatórios nos arquivos eletrônicos enviados pela Autuada e referentes ao período compreendido entre janeiro de 2004 e março de 2005, intimou-a a regularizar tal situação nos dias 21 de maio, 12, 18, 21 e 25 de junho de 2007, sendo que a Autuada, no entanto, não logrou entregar os arquivos eletrônicos citados de acordo com a legislação tributária, apesar de reiteradamente intimada a fazê-lo.

A Autuada alega na Impugnação apresentada que não cumpriu com as determinações contidas no art. 10 da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/2002 por desconhecimento. Alega, ainda, que o revendedor varejista de derivados de petróleo, como é o seu caso, está obrigado, nos termos do art. 401-C da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/2002 a informar, mensalmente, através do aplicativo Gerador de Arquivo Magnético das Operações com Combustíveis - GAM-57, exatamente as mesmas informações exigidas pelo art. 10 da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/2002.

Tem-se, entretanto, que a própria entrega dos arquivos eletrônicos, ocorrida antes da ação fiscal, denota que a Autuada tinha conhecimento de tal obrigação, apesar de havê-la cumprido de maneira irregular, conforme demonstra a acusação fiscal.

Sobre o assunto, leciona Sacha Calmon:

O ilícito fiscal, sem ser genuinamente objetivo, não se ramifica, contudo, em doloso e culposo. Tampouco se valorizam, *dentro do tipo*, o erro de direito e o erro de fato. (...)

Em princípio, a intenção do agente (melhor seria dizer do sujeito passivo) é irrelevante na tipificação do ilícito fiscal. E deve ser assim. O *error juris* infracional ou extra-infracional não deve ter cabida no Direito Tributário sancionatório. Se fosse permitido alegar a ignorância da lei fiscal, no caso a *lei extra-infracional*, estaria seriamente embaraçada a ação do Estado contra os sonegadores de tributos, e aberto o *periculum in mora*. (...)

Podemos, então, sem medo de errar, afirmar que a infração fiscal configura-se pelo simples

descumprimento dos deveres tributários de dar, fazer e não-fazer previstos na legislação. Esta a sua característica básica. (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 732).

Ademais, ressalta-se que a Autuada teve diversas oportunidades, concedidas pelo Fisco através das 5 (cinco) intimações, de regularizar a transmissão dos arquivos eletrônicos sem qualquer penalidade tributária, tendo optado, no entanto, pela desídia no cumprimento de tal obrigação acessória.

A Autuada argumenta que sempre se manteve dentro dos estritos ditames da legislação tributária, mantendo, dentro daquilo que tem conhecimento, impecáveis a sua escrita contábil e sua agenda de recolhimento de tributos e contribuições, destacando que o descumprimento dos preceitos contidos no art. 10 da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/2002 não trouxe ao erário estadual qualquer prejuízo.

Ocorre que o descumprimento da obrigação acessória não está, necessariamente, vinculado a eventual prejuízo financeiro do Estado, senão veja-se.

Tem-se que a obrigação tributária, na terminologia do Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, é dividida em principal e acessória, conforme reza o art. 113:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Contrapondo com a obrigação principal de pagar tributos, que é heterônoma, “existindo toda vez que ocorrer no mundo fático o evento jurígeno adrede previsto em lei”, Sacha Calmon esclarece que as obrigações acessórias “não passam de condutas positivas ou negativas que os contribuintes devem observar por expressas e imperativas determinações da lei. Enquanto a chamada obrigação principal é de dar coisa certa (dinheiro), a denominada acessória é de fazer ou não-fazer.” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 671.).

Entretanto, faz-se desnecessário verificar, no presente caso, a ocorrência ou não de prejuízo ao erário público, uma vez que a penalidade isolada aqui exigida decorre de descumprimento de obrigação acessória cujo dever de observância pela

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Autuada é facilmente verificável pela legislação pertinente ao tema confrontada com os elementos constantes dos autos, senão veja-se.

Sobre o tema, ensina Mizabel Derzi:

Duas observações são relevantes. A primeira delas refere-se ao caráter útil das críticas que se levantam ao fato de que as obrigações acessórias nada têm de acessórias, considerado o termo à luz do Direito Civil. De fato, o brocardo latino *accessorium corruiit sublato principali* não tem nenhuma aplicação em relação às obrigações chamadas acessórias. Pois pode inexistir a obrigação principal (em razão de imunidade, não-incidência ou isenção) e persistirem as obrigações acessórias; pode estar extinta a obrigação principal pelo pagamento e ainda assim ser exigível a obrigação acessória, cujo descumprimento acarretará a imposição de multa isolada. As obrigações acessórias têm vida própria, nascendo de hipótese específica e seguindo regime independente. Dependem, para sua ablação, de menção expressa do legislador. (...) A obrigação acessória, no Direito Tributário, tem independência em relação à principal, nascendo de hipótese própria e somente se extinguindo naqueles casos disciplinados em lei. (BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11. ed. Atualizada por Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 702).

Afigura-se que é ponto incontroverso no presente processo tributário o efetivo descumprimento, por parte da Autuada, da entrega de acordo com a legislação tributária e de acordo com as intimações do Fisco dos arquivos eletrônicos referentes à escrituração de documentos fiscais de entrada e de saída relativos ao período compreendido entre janeiro de 2004 e março de 2005, uma vez que as alegações do patrono da Autuada resumem-se a invocar desconhecimento da lei.

Em não fazendo aquilo a que estava obrigada a fazer por força da legislação, submete-se a Autuada à correta incidência da penalidade isolada ora exigida, eis que a existência da chamada obrigação acessória justifica-se “no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

Desse modo, constatada a entrega em desacordo com a legislação tributária e em desacordo com as intimações do Fisco dos arquivos eletrônicos referentes à escrituração de documentos fiscais de entrada e de saída relativos ao período compreendido entre janeiro de 2004 e março de 2005, mostra-se correta a exigência fiscal da Multa Isolada de 5.000 (cinco mil) UFEMGs por infração capitulada no inciso XXXIV do art. 54 da Lei 6.763/75.

Item 2 - Manter em Estoque Mercadoria Desacobertada de Documento Fiscal

Trata-se de exigência fiscal referente a manter em estoque mercadoria (gasolina C e óleo diesel) desacobertada de documento fiscal no período compreendido entre abril e dezembro de 2005, acarretando as exigências de ICMS, da multa de revalidação em dobro e da Multa Isolada de 20 % (vinte por cento) prevista na alínea “a” do art. 55 da Lei 6.763/75.

Como já dito, a exigência fiscal em tela foi cancelada, uma vez que o Fisco, acatando parcialmente as argumentações da Autuada de que a diferença encontrada se trata de perda do estoque físico de combustível inferior a 0,6% (seis décimos por cento), conforme previsto no art. 5º da Portaria nº 26, de 13 de novembro de 1992 da Diretoria do Departamento Nacional de Combustíveis (DNC), promove a reformulação do crédito tributário para excluir referidas exigências conforme manifestação de fls. 97/100 e Demonstrativo de Correção Monetária e Multas (DCMM) de fls. 101.

Item 3 - Falta de Livros Fiscais Devidamente Registrados na Repartição Fiscal

Trata-se de exigência fiscal referente à falta da devida autenticação, na repartição fiscal, do livro Registro de Entradas referente aos exercícios de 2004 e de 2006; do livro Registro de Saídas referente aos exercícios de 2004, 2005 e de 2006; do livro Registro de Apuração do ICMS referente aos exercícios de 2005 e de 2006 e do livro Registro de Inventário referente aos exercícios de 2005 e de 2006, infringências pelas quais é exigida a Multa Isolada de 500 (quinhentas) UFEMGs por livro prevista no inciso II do art. 54 da Lei 6.763/75.

A Autuada, neste ponto, defende-se especificamente apenas quanto ao livro Registro de Apuração do ICMS, sob o argumento de que somente o contribuinte submetido ao sistema de débito e crédito é que está compelido a manter escriturado referido livro.

Segue contrapondo que uma vez que se submete ao sistema de substituição tributária, não estando sujeita, conforme suas palavras, a recolher “um tostão” sequer a título do imposto estadual, não há lógica no ato de se exigir que se promova a escrituração do livro Registro de Apuração do ICMS de quem não recolhe tal tributo.

Ocorre que porquanto a Autuada é contribuinte do imposto regularmente inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS, sua obrigação de escriturar todos os livros fiscais pertinentes previstos na legislação tributária advém do inciso III do art. 96 do RICMS/2002, inexistindo previsão legal de dispensa quanto à escrituração do livro Registro de Apuração do ICMS, como segue:

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:

III - escriturar e manter os livros da escrita fiscal registrados na repartição fazendária a que estiver circunscrito e, sendo o caso, os livros

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

da escrita contábil, mantendo-os, inclusive os documentos auxiliares, bem como os arquivos com registros eletrônicos, em ordem cronológica pelos prazos previstos, conforme o caso, no § 1º deste artigo, para exibição ou entrega ao Fisco;

Assim, comprovada a falta da devida autenticação, na repartição fiscal, dos livros fiscais retro citados, afiguram-se corretas as exigências fiscais da Multa Isolada de 500 (quinhentas) UFEMGs por livro, prevista no inciso II do art. 54 da Lei 6.763/75.

Item 4 - Deixar de Encadernar Livros Fiscais

Trata-se de exigência fiscal referente a deixar de encadernar o livro Registro de Apuração do ICMS referente aos exercícios de 2005 e de 2006 e o livro Registro de Inventário referente aos exercícios de 2005 e de 2006, escriturados por processamento eletrônico de dados, infringências pelas quais é exigida a Multa Isolada de 500 (quinhentas) UFEMGs por infração prevista no inciso XXXIII do art. 54 da Lei 6.763/75.

A Autuada, quanto a este item da autuação, novamente apenas faz referência à suposta dispensa da obrigação de escriturar o livro Registro de Apuração do ICMS a que faria jus, argumento que, conforme acima relatado, não lhe assiste razão.

Logo, do mesmo modo, também se mostram corretas quanto a este item da autuação as exigências da Multa Isolada de 500 (quinhentas) UFEMGs por infração prevista no inciso XXXIII do art. 54 da Lei 6.763/75.

Item 5 - Deixar de Entregar ao Fisco Livros e Documentos Fiscais

Trata-se de exigência fiscal referente a deixar de entregar ao Fisco o livro Registro de Inventário e o livro Registro de Apuração do ICMS, ambos referentes aos exercícios de 2004; o livro de Movimentação de Combustíveis referente ao período compreendido entre 17 e 31 de março de 2005 e todas as reduções Z emitidas pelo ECF referentes ao período compreendido entre 1º de janeiro e 31 de março de 2007, livros e documentos fiscais que lhe foram exigidos por meio de 5 (cinco) intimações, datadas de 21 de maio, 12, 18, 21 e 25 de junho de 2007. Pela infringência praticada exige-se a Multa Isolada de 1.000 (mil) UFEMGs por intimação prevista no inciso VII do art. 54 da Lei 6.763/75.

Igualmente neste item da autuação a Autuada apenas faz referência ao livro Registro de Apuração do ICMS, cuja argumentação, neste passo, encontra-se superada pelos argumentos retro aduzidos.

Verifica-se novamente na infringência em tela, portanto, a incúria da Autuada no trato com suas obrigações acessórias perante o Estado, uma vez restar comprovado nos autos que a Autuada deixou de atender a 5 (cinco) intimações pertinentes com os livros e documentos fiscais então exigidos e que não foram apresentados ao Fisco.

Tem-se como correta, destarte, a aplicação da Multa Isolada de 1.000 (mil) UFEMGs por intimação, conforme prevista no inciso VII do art. 54 da Lei 6.763/75.

Item 6 - Falta de Registro de Notas Fiscais no Livro Registro de Entradas.

Finalmente, tem-se que neste item da autuação apurou-se que a Autuada deixou de registrar, em fevereiro de 2006, 4 (quatro) notas fiscais no livro Registro de Entradas, conforme apontado no demonstrativo de fls. 59, infringência pela qual exige-se a Multa Isolada de 5% (cinco por cento) prevista na alínea “b” do inciso I do art. 55 da Lei 6.763/75.

Cópias das notas fiscais objeto da exigência encontram-se anexadas às fls. 60/63 dos autos, bem como do respectivo livro Registro de Entradas (fls. 64/67), documentação que comprova a acusação fiscal.

A Autuada, no entanto, não se manifesta, especificamente, quanto a este item da autuação.

Assim sendo, uma vez configurada a falta de registro de notas fiscais no livro Registro de Entradas, afigura-se correta a aplicação da penalidade isolada de 5% (cinco por cento) prevista na alínea “b” do inciso I do art. 55 da Lei 6.763/75.

Insta destacar, neste íterim do presente *decisum*, que o comportamento tributário da Autuada, refletido na constatação da prática reiterada de cinco diferentes infringências concernentes ao descumprimento diuturno de obrigações acessórias, prática inclusive refratária a diversas intimações, dificulta ao Fisco, em muito, a averiguação da regularidade das operações por ela praticadas ao longo de diversos exercícios.

Desse modo, tem-se que o quantum ora exigido está perfeitamente adequado e proporcional como sanção perante a constatada inobservância reiterada de diversas obrigações acessórias por parte da Autuada.

Verifica-se, no entanto, que o § 3º do art. 53 da Lei 6.763/75, estabelece que a penalidade por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, nos seguintes termos:

Art. 53 - *Omissis*

(...)

§ 3º- A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

Com base no dispositivo legal supra citado e tendo em vista que os elementos dos autos não evidenciam nenhum dos impedimentos elencados nos §§ 5º e 6º do art. 53 da Lei 6.76/75, tem-se por cabível a aplicação do permissivo legal para reduzir a Multa Isolada capitulada no inciso XXXIV do art. 54 da Lei 6.763/75, a 10% (dez por cento) do seu valor.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/ MG, à unanimidade, em julgar-se parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 97/100. Em seguida, também à unanimidade, em acionar o permissivo legal, art. 53, § 3º, da Lei 6763/75,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

para reduzir a Multa Isolada capitulada no inciso XXXIV, do artigo 54, da Lei 6763/75, a 10% (dez por cento) do seu valor. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Carlos José da Rocha. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Wagner Dias Rabelo (Revisor) e Antônio César Ribeiro.

Sala das Sessões, 15 de janeiro de 2008.

Roberto Nogueira Lima
Presidente

Antônio Leonart Vela
Relator

Alv/ma