

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.682/10/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000162511-97  
Impugnação: 40.010126026-55  
Impugnante: Calçados Itapuã S/A CISA  
IE: 672041501.11-25  
Proc. S. Passivo: Leonardo Resende Alvim Machado/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – DEVOLUÇÃO/TROCA.** Aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a devoluções/trocas de mercadorias, uma vez não observadas as condições estabelecidas no art. 76 do RICMS/02. Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada, capitulada no art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75. Entretanto, devem ser excluídas as exigências relativas às notas fiscais de entrada que se encontram acompanhadas pelos cupons fiscais de venda e pelos cupons não fiscais contendo a declaração do cliente de devolução da mercadoria. Infração, em parte, caracterizada.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – NOTA FISCAL - ESTABELECIMENTO DIVERSO.** Aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a notas fiscais que consignavam destinatários diversos. Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada, capitulada no art. 55, V da Lei nº 6.763/75. Infração reconhecida e exigências quitadas pela Impugnante.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – NOTA FISCAL – FALTA DE ESCRITURAÇÃO.** Falta de escrituração de notas fiscais no livro Registro de Entradas, ensejando a aplicação da Multa Isolada capitulada no art. 55, I da Lei nº 6.763/75. Infração reconhecida e exigência quitada pela Impugnante.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – DOCUMENTO FISCAL – FALTA DE ENFEIXAMENTO/ENCADERNAÇÃO.** Falta de encadernação e enfeixamento de documentos fiscais, ensejando a aplicação da Multa Isolada prevista no art. 54, XXXIII da Lei nº 6.763/75. Infração plenamente caracterizada. Acionado o permissivo legal, art. 53 § 3º da Lei nº 6.763/75, para cancelar a multa isolada.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – PED – UTILIZAÇÃO INDEVIDA.** Utilização de PED em desacordo com a legislação tributária, face à emissão de notas fiscais sem obediência à ordem numérica sequencial, além de imprimir mais de uma vez um mesmo documento, ensejando a aplicação da Multa Isolada prevista no art. 54, XXIX, “b” da Lei nº 6.763/75. Infração reconhecida e exigência quitada pela Impugnante.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – PED – FORMULÁRIO – UTILIZAÇÃO INDEVIDA.** Utilização de formulário destinado à impressão de documento fiscal por processamento eletrônico de dados em desacordo com a legislação tributária,

face à impressão em formulário Mod. 1, Série 3, de notas fiscais Mod. 1, Série 1. Exige-se Multa Isolada prevista no art. 54, XXX da Lei nº 6.763/75. Infração plenamente caracterizada. Acionado o permissivo legal, art. 53 § 3º da Lei nº 6.763/75, para cancelar a multa isolada.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – FALTA DE ESCRITURAÇÃO – LIVRO RUDFTO.** Falta de escrituração do livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, ensejando a aplicação da Multa Isolada prevista no art. 54, XXXV, “a” da Lei nº 6.763/75. Infração plenamente caracterizada. Acionado o permissivo legal, art. 53 § 3º da Lei nº 6.763/75, para cancelar a multa isolada.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – INTIMAÇÃO – DESCUMPRIMENTO.** Exige-se Multa Isolada prevista no art. 54, VII, “a” da Lei nº 6.763/75, face ao descumprimento de intimação para entrega de documentos fiscais. Infração plenamente caracterizada. Infração reconhecida e exigência quitada pela Impugnante.

Lançamento parcialmente procedente. Acionado o permissivo legal, art. 53 § 3º, da Lei nº 6.763/75, para cancelar as Multas Isoladas previstas nos incisos XXX, XXXIII e XXXV, “a”, todos do art. 54 da Lei nº 6.763/75. Decisões unânimes.

---

## **RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre a constatação, no período de dezembro de 2005 a dezembro de 2008, das seguintes irregularidades:

1. aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a trocas/devoluções de mercadorias cujas saídas foram efetivadas por meio de emissão de cupons fiscais (*Exigências: ICMS, MR e MI – Art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75*);
2. aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a documentos fiscais cujas mercadorias não foram destinadas ao estabelecimento autuado (*Exigências: ICMS, MR e MI – Art. 55, V da Lei nº 6.763/75 – Infração reconhecida e exigências quitadas pela Impugnante*);
3. falta de escrituração de notas fiscais de entradas no livro Registro de Entradas (*Exigência: MI – Art. 55, I da Lei nº 6.763/75 - Infração reconhecida e exigência quitada pela Impugnante*);
4. falta de encadernação e de enfileiramento de documentos fiscais (*Exigência: MI – Art. 54, XXXIII da Lei nº 6.763/75*);
5. utilização de PED em desacordo com a legislação tributária, face à emissão de notas fiscais sem obediência à ordem numérica sequencial, além de imprimir mais de uma vez um mesmo documento (*Exigência: MI – Art. 54, XXIX, “b” da Lei nº 6.763/75 – Infração reconhecida e exigência quitada pela Impugnante*);
6. utilização de formulário destinado à impressão de documento fiscal por processamento eletrônico de dados em desacordo com a legislação, face à impressão em formulários Modelo 1, Série 3, de notas fiscais Modelo 1, Série 1 (*Exigência: MI – Art. 54, XXX da Lei nº 6.763/75*);

7. falta de escrituração do livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências – RUDFTO (*Exigência: MI – Art. 54, XXXV, “a” da Lei nº 6.763/75*);

8. falta atendimento de intimação, uma vez não entregues ao Fisco notas fiscais por ele solicitadas (*Exigência: MI – Art. 54, VII, “a” da Lei nº 6.763/75 - Infração reconhecida e exigência quitada pela Impugnante*).

As exigências fiscais relativas às irregularidades “2”, “3”, “5” e “8” foram integralmente quitadas pela Impugnante, conforme demonstram os DAEs acostados às fls. 493/497.

Inconformada com as exigências remanescentes, a Autuada apresenta, tempestivamente, através de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 443/476, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 591/602.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 604/619, opina, em preliminar, pelo indeferimento do pedido de prova pericial e pela rejeição das prefaciais arguidas. No mérito, opina pela procedência parcial do lançamento para excluir parte das exigências relativas a devoluções/trocas irregulares.

---

## ***DECISÃO***

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

### **1. DAS PRELIMINARES**

#### **1.1. DA PROVA PERICIAL**

A Impugnante requer a realização de prova pericial, apresentando quesitos às fls. 475, com o objetivo de demonstrar *“a idoneidade da documentação que formalizou trocas e devoluções da empresa, bem como comprovar não ter havido utilização indevida de documentos fiscais referente ao item 6, do Relatório Fiscal”*.

Há que se destacar que inexistente nos autos qualquer questionamento quanto à idoneidade da documentação utilizada pela empresa autuada para formalizar trocas/devoluções de mercadorias, e sim uma acusação fiscal de que o imposto apropriado pela Impugnante seria indevido, uma vez não atendidas as condições específicas previstas na legislação que regula a matéria.

Da mesma forma, a utilização de formulários destinados à impressão de documentos fiscais por processamento eletrônico de dados (PED) também está sujeita a normas regulamentares específicas, devendo cada caso concreto ser confrontado com essa legislação para que se possa concluir se houve ou não infração às normas.

Diante disso, a perícia solicitada se mostra desnecessária, uma vez que os documentos carreados aos autos são suficientes para o deslinde da matéria.

Dessa forma, decide-se pelo indeferimento da prova requerida, com fundamento no art. 142, § 1º, II, “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos de Minas Gerais (RPTA/MG).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**Art. 142.** A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

### 1.2. ARGUIÇÃO DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

A Impugnante argui a nulidade do Auto de Infração, argumentando que o Fisco não teria cumprido o prazo de encerramento do procedimento de fiscalização e que não teria sido intimada sobre eventual prorrogação do referido prazo, o que ofenderia, no seu entender, o seu direito ao conhecimento prévio de todo o processo fiscalizatório e do seu objeto.

Há que se destacar, inicialmente, que o prazo de validade do Auto de Início da Ação Fiscal (AIAF) é de 90 (noventa) dias, podendo ser prorrogado por uma vez pelo mesmo período, pela Autoridade Fiscal ou automaticamente, nos termos do art. 70, § 3º do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos de Minas Gerais (RPTA/MG), *in verbis*:

**Art. 70.** O Auto de Início de Ação Fiscal será utilizado para solicitar do sujeito passivo a apresentação de livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, com indicação do período e do objeto da fiscalização a ser efetuada.

(...)

§ 3º O Auto terá validade por 90 (noventa) dias, podendo ser prorrogado por uma vez e por até igual período, pela autoridade fiscal, ou, automaticamente, por fatos que evidenciem a continuidade dos trabalhos, desde que justificável em razão da extensão ou complexidade das tarefas de fiscalização.

Por sua vez, o § 4º do mesmo dispositivo legal estabelece que, esgotado o aludido prazo, *“é devolvido ao sujeito passivo o direito a denúncia espontânea, o qual, entretanto, não exercido, ensejará a lavratura de AI, independentemente de formalização de novo início de ação fiscal.”*

É exatamente esse o caso dos autos. O AIAF nº. 10. 090000161.91 (fls. 02) foi recebido pelo Sujeito Passivo em 11/02/09, sendo que seu prazo de validade se expirou em 10/08/09, já considerada uma prorrogação automática, em razão da extensão do procedimento fiscal, que abrangeu os exercícios de 2005 a 2008, com análise de toda a documentação fiscal do Contribuinte, incluindo os cupons fiscais, extensão esta que pode ser verificada pela simples visualização dos anexos que

compõem o Auto de Infração, que somente em relação à irregularidade “1” possui uma planilha demonstrativa de 160 (cento e sessenta) páginas.

Observe-se que a Impugnante tinha ciência da continuação automática da fiscalização a que estava submetida, pois recebera novas intimações em 08/07/09 (fls. 410/412) e a devolução de seus livros e documentos fiscais somente ocorreu em 21/10/09, conforme demonstra o recibo acostado às fls. 423, data em que o AIAF já se encontrava expirado.

Como a Impugnante não exerceu o seu direito à denúncia espontânea, o Fisco poderia ter lavrado o Auto de Infração sem a emissão de novo AIAF (art. 70, § 4º, do RPTA/MG), porém acabou por emitir o de número 10.090001581-73 (fl. 04), que lhe foi entregue em 28/08/09 (fls. 05), sendo que em ambos constavam o período e o objeto da fiscalização.

Não há que se falar, portanto, em nulidade do Auto de Infração, uma vez que o procedimento fiscal encontra-se respaldado no art. 70, §§ 3º e 4º do RPTA/MG. A própria quitação parcial do crédito tributário efetuada pela Impugnante reforça a inexistência de vício formal no presente lançamento.

Assim sendo, deve ser rejeitada a prefacial de nulidade arguida pela Impugnante.

### **1.3. ARGUIÇÃO DE MULTA CONFISCATÓRIA**

As questões de cunho constitucional levantadas pela Impugnante (*princípios da vedação ao confisco, capacidade contributiva, razoabilidade, proporcionalidade, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, I do RPTA/MG, “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

Ressalte-se, no entanto, que as penalidades aplicadas atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente previstas na Lei nº 6.763/75.

## **2. DO MÉRITO**

Conforme já relatado, as exigências fiscais relativas às irregularidades “2”, “3”, “5” e “8” foram integralmente quitadas pela Impugnante, conforme demonstram os DAES acostados às fls. 493/497.

### **ITEM 1. CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - TROCA/DEVOLUÇÃO DE MERCADORIA**

A irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a trocas/devoluções de mercadorias, cujas saídas foram efetivadas por meio de emissão de cupons fiscais.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada, esta capitulada no art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75.

**Efeitos a partir de 1º/11/2003**

"XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado."

As notas fiscais objeto de estorno do crédito estão relacionadas no quadro de fls. 17/175, no qual constam as ocorrências verificadas em cada documento fiscal, codificadas pelas letras "A" a "M".

Os documentos que comprovam as irregularidades foram acostados, por amostragem, às fls. 186/212 dos autos.

Contrariamente ao entendimento da Impugnante, o direito ao crédito não é ilimitado. De acordo com a legislação, ele está condicionado à idoneidade formal, material e ideológica da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidas na legislação.

No caso de trocas/devoluções de mercadorias, as condições estão estabelecidas no Capítulo VI do RICMS/02 e, em se tratando de saídas acobertadas por cupons fiscais, especificamente nos seguintes dispositivos:

CAPÍTULO VI

**Do Crédito Relativo às Devoluções, Trocas e Retornos de Mercadorias e às Desistências de Serviços**

**Art. 76** - O estabelecimento que receber mercadoria devolvida por particular, produtor rural ou qualquer pessoa não considerada contribuinte, ou não obrigada à emissão de documento fiscal, poderá apropriar-se do valor do imposto debitado por ocasião da saída da mercadoria, nas seguintes hipóteses:

(...)

IV - quando se tratar de troca, assim considerada a substituição de mercadoria por uma ou mais da mesma espécie ou de espécie diversa, desde que de valor não inferior ao da substituída, dentro do prazo de 30 (trinta) dias, contado da data da saída.

(...)

§ 2º - A devolução ou a troca serão comprovadas mediante:

I - restituição pelo cliente da via do documento fiscal a ele destinada, ou, tratando-se de devolução ou troca parciais, cópia reprográfica do documento;

**Efeitos de 15/12/2002 a 16/09/2009**

*"II - declaração do cliente ou do responsável, no documento referido no inciso anterior, de que devolveu ou trocou as mercadorias, especificando o motivo da devolução ou da troca, com menção do seu documento de identidade, ou, tratando-se de*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*contribuinte ou seu preposto, com a aposição do carimbo relativo à inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ);”*

(...)

*”§ 3º - Não será permitida a apropriação de crédito:*

***Efeitos de 30/08/2005 a 16/09/2009***

*“1 - em devolução ou troca de mercadoria adquirida com emissão de Cupom Fiscal, exceto em relação àqueles documentos que contenham identificação do adquirente impressa por Equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF).”*

(...)

*§ 4º - O estabelecimento que receber mercadoria, em devolução ou troca, emitirá nota fiscal na entrada, relativamente à mercadoria devolvida, da qual constarão o número, a série e a data do documento fiscal emitido por ocasião da saída.*

*§ 5º - A nota fiscal emitida quando do recebimento de mercadoria, em devolução ou troca, será arquivada em separado, juntamente com os documentos fiscais, ou cópia, que acobertaram a remessa e o retorno da mercadoria.”*

Da análise da planilha de fls. 17/175, verifica-se que a as ocorrências apontadas pelo Fisco impedem, efetivamente, a apropriação dos créditos relativos às devoluções/trocas, uma vez não observadas as condições impostas no dispositivo regulamentar acima transcrito.

Conforme se verifica, em grande parte das notas fiscais emitidas, referentes às entradas de mercadorias para troca, não constam o número e a data do cupom fiscal emitido por ocasião da saída.

Além da falta da informação do número do cupom fiscal de venda na nota fiscal de entrada, foram constatadas outras situações impeditivas do crédito, tais como “falta do cupom de venda”, “cupom fiscal de venda que não identifica o cliente”, “clientes diferentes no cupom de venda e na NF de entrada”, “falta de assinatura do cliente comprovando a troca”, “cupom de venda emitido por outro estabelecimento”, entre outras.

De acordo com a informação da Impugnante, ratificada pelo Fisco, no caso de troca, é sua prática emitir cupom não fiscal com identificação da mercadoria, do cliente e da nota fiscal de entrada, com espaço próprio para a assinatura do cliente.

Como já dito, o documento é não fiscal, portanto, não está previsto na legislação e, assim como na nota fiscal, dele não consta o número do cupom fiscal emitido por ocasião da saída da mercadoria.

Às fls. 506/540, a Impugnante junta cópias de notas fiscais de entrada e respectivos cupons fiscais e não-fiscais, demonstrando seu procedimento, que é o constatado pelo Fisco, conforme ocorrências listadas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, verifica-se que a Autuada não nega as ocorrências apontadas pelo Fisco, mas se limita a corroborar o seu procedimento, que está em desacordo com a legislação. Justifica mais a troca em si do que o aproveitamento do crédito.

A legislação traz as condições para os contribuintes se creditarem do imposto no caso de troca de mercadoria cuja saída se deu acobertada por cupom fiscal, condições essas que não foram observadas no caso.

O direito ao crédito não é e não poderia ser ilimitado, princípio quase absoluto nas palavras da Impugnante. Sem as condições impostas pela legislação, o crédito não poderia ser apropriado.

A adoção de procedimento não previsto na legislação deve ser formalizado mediante regime especial para que possa substituir as regras gerais. No caso, a emissão de cupom não fiscal não foi autorizada pelo Fisco.

Não obstante o acima exposto, entende-se que, incorrendo a Impugnante, simultaneamente nas ocorrências "A, C, F" destacadas pelo Fisco, este fato por si só não lhe retira o direito à apropriação dos créditos relativos às devoluções/trocas de mercadorias.

Ocorrências	Ocorrência não Impeditivas do Creditamento
"A", "C" e "F"	"A" - Na NF emitida na entrada da mercadoria não constam o número e a data do cupom fiscal emitido por ocasião da venda "C" - O cupom de troca (controle interno) emitido por ECF tem assinatura do cliente e foi anexado à NF "F" - O Cupom fiscal emitido na venda da mercadoria foi anexado à NF de entrada e nos dois documentos constam o mesmo cliente

Com efeito, a anexação à nota fiscal de entrada do cupom fiscal emitido por ocasião da saída da mercadoria supre a condição estabelecida no art. 76, § 4º do RICMS (indicação do número e da data do cupom na nota fiscal de entrada).

Por sua vez, o cupom não fiscal emitido pela Impugnante (controle interno), por possuir a assinatura e os demais dados do cliente, equivale à sua declaração de que devolveu ou trocou as mercadorias (art. 76, § 2º, II).

Quanto aos demais casos, corretamente agiu o Fisco em glosar os créditos apropriados e em exigir as Multas de Revalidação e Isolada, esta capitulada no art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75.

Por fim, resta acrescentar que não procede a alegação da Autuada de que as penalidades exigidas caracterizariam *bis in idem*, pois são penalidades de naturezas distintas: a multa de revalidação tem caráter indenizatório, pelo não pagamento do imposto apurado no prazo legalmente previsto; já a multa isolada tem caráter punitivo, sendo exigida em função do descumprimento de obrigação acessória.

#### **ITEM 4. FALTA DE ENCADERNAÇÃO E DE ENFEIXAMENTO DE NOTAS FISCAIS**

A irregularidade refere-se à falta de encadernação (*em grupos de até 500 - quinhentas*) das notas fiscais de entrada emitidas pela Impugnante por processamento eletrônico de dados (PED) e de enfeixamento dos formulários inutilizados, com todas as suas vias (*em grupos uniformes de até 200 - duzentos jogos*), em ordem sequencial.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A exigência fiscal restringe-se à Multa Isolada prevista no art. 54, XXXIII da Lei nº 6.763/75, no valor equivalente a 500 (quinhentas) UFEMGs por intervalo de documentos não encadernados, conforme demonstrativo de fls. 179.

**Art. 54** - As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXXIII - por deixar de encadernar ou por encadernar em desacordo com o estabelecido na legislação tributária as vias dos documentos fiscais ou os livros fiscais emitidos ou escriturados por processamento eletrônico de dados - 500 (quinhentas) UFEMGs por infração.

A obrigação de encadernar documentos está prevista nos arts. 16 e 18 do Anexo VII do RICMS/02, *in verbis*:

**Art. 16** - As vias dos documentos fiscais, que deverão ficar em poder do estabelecimento emitente, serão encadernadas em grupos de até 500 (quinhentas), obedecida sua ordem numérica seqüencial."

**Art. 18** - Os formulários, quando inutilizados antes de se transformarem num dos documentos fiscais previstos no inciso II do § 3º do artigo 1º desta Parte, serão enfeixados, com todas as vias, em grupos uniformes de até 200 (duzentos) jogos, em ordem numérica seqüencial, permanecendo em poder do estabelecimento emitente pelo prazo de 5 (cinco) anos, contados do encerramento do exercício em que ocorreu o fato."

Para a Impugnante, a multa é desproporcional, vez que se trata do descumprimento da obrigação acessória de encadernar documentos, procedimento que não implicou em falta de recolhimento do tributo. Afirma, ainda, que manteve os documentos em ordem.

De plano deve-se ressaltar que, tratando-se de matéria tributária, o ilícito pode advir do não pagamento do tributo ou do não cumprimento dos deveres instrumentais ou formais, como no caso. Em qualquer das hipóteses, verifica-se a não prestação de uma obrigação imposta por lei.

A intenção do agente é, portanto, irrelevante (*art. 136 do CTN*) para a tipificação do ilícito fiscal. Sendo a infração objetiva, havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, tem-se por configurado o ilícito.

No caso presente, conforme já salientado, a obrigatoriedade de encadernação de documentos está prevista nos arts. 16 e 18 do Anexo VII do RICMS/02.

Note-se, pois, que a infração descrita no Auto de Infração é formal e objetiva, encontrando-se caracterizada nos autos, sendo, portanto, legítima a exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, XXXIII da Lei nº 6.763/75.

**ITEM 6. PED - FORMULÁRIO - UTILIZAÇÃO INDEVIDA**

A acusação fiscal refere-se à utilização de formulário destinado à impressão de documento fiscal por processamento eletrônico de dados (PED) em desacordo com a legislação, vez que imprimiu em formulários Modelo 1, Série 3, notas fiscais Modelo 1, Série 1, conforme demonstram os documentos de fls. 386/403.

A exigência fiscal restringiu-se à Multa Isolada prevista no art. 54, XXX da Lei nº 6.763/75, no montante equivalente a 500 UFEMGs por formulário utilizado (fls. 182).

"XXX - por imprimir, mandar imprimir, utilizar, inutilizar ou cancelar formulário destinado a impressão de documento fiscal por processamento eletrônico de dados, bem como por confeccionar, mandar confeccionar, utilizar, inutilizar ou cancelar formulário de segurança destinado a emissão e impressão simultâneas de documento fiscal por processamento eletrônico de dados em desacordo com a legislação tributária - 500 (quinhentas) UFEMGs por formulário, sem prejuízo da inutilização dos mesmos."

Para melhor entendimento da acusação fiscal e sobre os questionamentos a ela inerentes, serão abaixo reproduzidos os principais argumentos da Impugnante sobre o tema:

"A Impugnante operava com notas fiscais Modelo 1, Série 1 (para entradas) e Série 2 (para saídas). Em dezembro de 2006, a Impugnante obteve autorização para impressão de notas fiscais Modelo 1, Série 3 (para entradas e saídas). As notas fiscais de série 3 começaram a ser utilizadas pelo contribuinte em 29 de dezembro de 2006, apenas para operações de entradas, uma vez que ainda havia notas fiscais Modelo 1, Série 2, que seguiam sendo utilizadas para as operações de saídas.

A emissão de notas fiscais Modelo 1, Série 3, por um problema operacional no sistema do contribuinte, não se iniciou pela Nota Fiscal 00001, como deveria ter acontecido. O sistema havia gerado, em 29.12.2006, a última nota da série 1, emitida com o número sequencial 22.536 (Doc. 6). A primeira nota Modelo 1, Série 3, foi emitida com o número 22.537 (Doc. 6.1), na mesma data, quando o correto seria o reinício da numeração sequencial para as notas da série 3, e não o prosseguimento da numeração das notas da série 1.

Assim foi que, no período de 29.12.2006 a 30.04.2008, as notas fiscais Modelo 1, Série 3, da Impugnante, foram emitidas com numeração sequencial errada, continuação da numeração das notas Modelo 1, Série 1. A última nota fiscal emitida com numeração sequencial errada foi a 26.537, em 30.04.2008 (Doc. 7). Em 02.05.2008, foi emitida a nota fiscal

Modelo 1, Série 3, com a numeração 00001, gerada pelo sistema do contribuinte (Doc. 7.1).

Com efeito, houve um erro do sistema que gera a numeração das notas fiscais, devendo, à época, ter sido reiniciada a numeração para as notas fiscais Modelo 1, Série 3. Neste ponto, há uma questão relevante a ser ressaltada: todas as notas fiscais série 3, emitidas com numeração sequencial da série 1, continham exclusivamente operações de entrada (próprias da série 1), haja vista que as notas fiscais Modelo 1, Série 2 (Doc. 8), continuavam a ser emitidas para as operações de saída de produtos. Isto significa que não houve uma emissão sequer de nota fiscal com numeração sequencial da série 1, acobertando operação de saída de produtos do estabelecimento da Impugnante.

A relevância desta informação está em demonstrar que a infração cometida foi única e exclusivamente a utilização sequencial numérica das notas fiscais Modelo 1, Série 1, em documentos fiscais de série 3. Não houve qualquer outra impropriedade, já que os formulários da série 3 poderiam acobertar entradas e saídas, mas se restringiram, no período descrito, ao registro de operações de entrada, próprias das notas fiscais série 1, cuja numeração teve prosseguimento nas novas notas.

A infração cometida encontra perfeita descrição no item 5, do Relatório Fiscal, já quitado pelo Sujeito Passivo (Doc. 3), com a penalidade fundamentada no art. 54, XXIX, "b", da Lei 6.763/75:

5) Utilizou sistema de processamento eletrônico de dados para emissão de documentos fiscais em desacordo com a legislação tributária, vez que emitiu e/ou imprimiu notas fiscais Mod. 1, Séries 1 e 3, com numeração gerada e impressa por PED, sem obedecer à ordem numérica sequencial, conforme demonstrado no Anexo 5.

Não obstante a penalidade imposta no item 5 do Auto de Infração, a Fiscalização infligiu à Impugnante, no item 6, Multa Isolada no valor de R\$ 3.316.463,10 ...pretensamente fundamentada no inciso XXX, do artigo 54, da Lei nº. 6.763/75, redigido nos seguintes termos:

(...)

A análise pormenorizada do inciso XXX, retrotranscrito, só faz evidenciar o equívoco incorrido pela Fiscalização ao aplicar a citada multa. De fato, a Impugnante não imprimiu, mandou imprimir, utilizou, inutilizou ou cancelou formulário para impressão de documento fiscal por PED em desacordo com a legislação tributária.

... A assertiva da Fiscalização de que a Impugnante teria utilizado documentos fiscais série 3, para imprimir notas fiscais série 1, improcede. As notas fiscais impressas pela Impugnante eram da série 3, apenas com numeração gerada pelo sistema em continuidade à sequência numérica das notas da série 1. A numeração sequencial não é fator hábil a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

definir se a nota é da série 1 ou 3. O formulário utilizado foi o da série 3, e as operações registradas foram entradas de mercadorias, absolutamente compatíveis com o tipo de documento fiscal.

... Forçoso concluir, destarte, que a única infração cometida foi mesmo a continuação da sequência numérica da série 1, para a série 3, e esta infração já foi punida com a multa descrita no item 5, do Relatório Fiscal, já quitada pelo Sujeito Passivo (Doc. 3).

... Se este é o ilícito tributário imputável à Impugnante, não pode o mesmo ensejar a aplicação de sanção em duplicidade (Artigo 54, incisos XXIX, "b" e XXX, da Lei nº. 6.763/75). Nos termos em que lavrado o Auto de Infração, resta configurado o *bis in idem* na punição do contribuinte...

(...)

Ademais, se o caso for de dúvida da Fiscalização quanto ao adequado enquadramento da infração, ou sobre as circunstâncias fáticas envolvidas, é de se invocar em defesa do Sujeito Passivo o artigo 112, do Código Tributário Nacional, que resultaria na aplicação da penalidade menos severa, qual seja, a descrita no item 5, do Relatório Fiscal, já admitida e liquidada pela Impugnante."

O Fisco, por sua vez, salienta que a Impugnante não observou as regras dos arts. 141, § 3º, I da Parte Geral, 14, parágrafo único, e 19 do Anexo VII do RICMS/02.

Afirma que os documentos acostados às fls. 386/403, 541/544 e 546/564, comprovariam a utilização de formulário contínuo em desacordo com a legislação.

Alega, ainda, que as notas fiscais foram emitidas pelo sistema de processamento eletrônico de dados como série 1, que assim foram registradas e assim também foram informadas nos arquivos Sintegra transmitidos, o que pode ser observado pelas cópias do livro Registro de Entradas acostadas às fls. 400/402.

Informa o Fisco que somente em 02/05/08 a nota fiscal emitida e registrada passou a ser de série 3 (fls. 397/398), com numeração inicial 000001 e que, se fossem aceitas as alegações da Impugnante, ela iria emitir nota fiscal modelo 1 série 3 com numeração duplicada, pois o sistema não pode suprimir os números que teriam sido utilizados.

Considera que as penalidades previstas no art. 54, XXIX, "b" (no item 5 do AI foi exigida esta penalidade) e XXX, da Lei nº 6.763/75, referem-se a ilícitos totalmente distintos, não ocorrendo o alegado *bis in idem*.

"XXIX - por utilizar sistema de processamento eletrônico de dados para escrituração ou emissão de livros e documentos fiscais em desacordo com o disposto na legislação tributária:

a) 500 (quinhentas) UFEMGs por formulário, documento ou livro utilizado, emitido ou escriturado em desacordo com a legislação tributária;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b) 3.000 (três mil) UFEMGs por infração nas demais hipóteses.”

“XXX - por imprimir, mandar imprimir, utilizar, inutilizar ou cancelar formulário destinado a impressão de documento fiscal por processamento eletrônico de dados, bem como por confeccionar, mandar confeccionar, utilizar, inutilizar ou cancelar formulário de segurança destinado a emissão e impressão simultâneas de documento fiscal por processamento eletrônico de dados em desacordo com a legislação tributária - 500 (quinhentas) UFEMGs por formulário, sem prejuízo da inutilização dos mesmos.”

Pondera, ainda, o Fisco, que a exigência do item 5 do Auto de Infração foi pela constatação de que a Autuada utilizou sistema de processamento de dados para emissão e escrituração de documentos fiscais em desacordo com a legislação, ou seja, imprimiu documentos fora da sequência e imprimiu mais de uma vez o mesmo documento (Demonstrativos e provas às fls. 180/181 e 332/384).

Entende, no que diz respeito à irregularidade em apreço (item 7 do AI), que o procedimento inadequado da Impugnante foi o de colocar na impressora (utilizar) formulário série 3 para imprimir nota fiscal série 1 gerada pelo seu sistema de processamento eletrônico de dados, ou seja, a Impugnante teria utilizado formulário em desacordo com a legislação.

Portanto, o cerne da questão é saber se a utilização da sequência numérica da nota fiscal série 1, nas notas fiscais série 3, configuraria o ilícito previsto no inciso XXX do art. 54 da Lei nº 6.763/75 (*utilizar formulário destinado a impressão de documento fiscal por processamento eletrônico de dados em desacordo com a legislação tributária*) ou se o fato melhor se amoldaria à infração prevista no inciso XXIX, “a” do mesmo dispositivo legal (*emitir formulário em desacordo com a legislação tributária*) ou se ambas as penalidades seriam aplicáveis ao caso concreto.

Nesse sentido, cabe destacar, inicialmente, que é fato incontroverso nos autos que a Impugnante infringiu o art. 141, § 3º, I da Parte Geral c/c art. 14, § único do Anexo VII do RICMS/02, pois não reiniciou a numeração a ser gerada pelo PED na impressão das notas fiscais Modelo 1, série 3, fato que resultou na presente lide.

**Art. 141** - Tratando-se de documentos fiscais que devam receber numeração, os mesmos serão numerados em todas as vias, por espécie, em ordem crescente de 000.001 a 999.999 e encadernados em blocos uniformes de 20 (vinte), no mínimo, e 50 (cinquenta), no máximo.

(...)

§ 3º - A numeração da Nota Fiscal, modelo 1 e 1-A, será reiniciada sempre que houver:

I - adoção de séries distintas, nos termos do § 2º do artigo 136 deste Regulamento.”

.....

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**Art. 14** - Os documentos fiscais serão emitidos no estabelecimento que promover a operação ou a prestação e deverão conter todos os requisitos previstos neste Regulamento.

Parágrafo único - O número do documento fiscal será gerado e impresso por PED, em ordem numérica seqüencial consecutiva, por estabelecimento, independentemente da numeração tipográfica do formulário de que trata o artigo 17 desta Parte."

Por outro lado, deve-se ressaltar que a exigência relativa ao item "5" do AI refere-se ao valor fixo de 3.000 UFEMGs, nos termos da alínea "b" do inciso XXIX do art. 54 da Lei nº 6.763/75, face à emissão/impressão de notas fiscais sem obediência à ordem numérica sequencial ou a impressão em duplicidade de documento fiscal com a mesma numeração, ou seja, não foi exigida a penalidade prevista na alínea "a" do referido dispositivo legal.

Além disso, de acordo com os demonstrativos de fls. 180/181, a exigência referente ao item "5" do AI não atingiu as notas fiscais série 3 objeto da autuação relativa ao item "7", inexistindo, portanto, *bis in idem* ou sanção em duplicidade como alegado pela Impugnante.

Observe-se que, se fosse aplicada a Multa Isolada prevista no art. 54, XXIX, "a", haveria cominação de penalidade em valor exatamente igual à exigida com fulcro no inciso XXX do mesmo dispositivo legal.

Dessa forma, conclui-se que não se aplica ao caso dos autos o disposto no art. 112 do CTN, no sentido de se aplicar penalidade menos severa, como deseja a Impugnante, pois as multas em questão surtem os mesmos efeitos financeiros.

Outro fator determinante é que ambas as penalidades são decorrentes de infrações com idênticas tipificações, pois tanto a alínea "a" do inciso XXIX quanto o próprio inciso XXX prevê as hipóteses de utilização e emissão/impressão de formulário em desacordo com a legislação tributária.

"XXIX - por utilizar sistema de processamento eletrônico de dados para escrituração ou emissão de livros e documentos fiscais em desacordo com o disposto na legislação tributária:

a) 500 (quinhentas) UFEMGs por formulário, documento ou livro utilizado, emitido ou escriturado em desacordo com a legislação tributária." (G.N.)

.....  
"XXX - por imprimir, mandar imprimir, utilizar, inutilizar ou cancelar formulário destinado a impressão de documento fiscal por processamento eletrônico de dados, bem como por confeccionar, mandar confeccionar, utilizar, inutilizar ou cancelar formulário de segurança destinado a emissão e impressão simultâneas de documento fiscal por processamento eletrônico de dados em desacordo com a legislação tributária - 500

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(quinhentas) UFEMGs por formulário, sem prejuízo da inutilização dos mesmos." (G.N.)

Diante disso, percebe-se que a penalidade aplicada pelo Fisco, capitulada no art. 54, XXX da Lei nº 6.763/75, amolda-se perfeitamente ao caso dos autos, sendo legítima a sua exigência (demonstrativo às fls. 182/183).

### ITEM 7. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DO LIVRO RUDFTO

A irregularidade refere-se à falta de escrituração do livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências – RUDFTO, o que ensejou a aplicação da Multa Isolada prevista no art. 54, XXXV, “a” da Lei nº 6.763/75:

“**Art. 54** - As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXXV - por deixar de escriturar ou escriturar em desacordo com a legislação tributária os livros fiscais não vinculados à apuração do imposto:

a) quando a irregularidade for constatada dentro do prazo do Auto de Início da Ação Fiscal - Aiaf - 1.000 (mil) Unidades Fiscais do Estado de Minas Gerais - Ufemgs - por livro fiscal.”

A escrituração do livro RUDFTO está prevista nos arts. 193 a 195 do Anexo V do RICMS/02, *in verbis*:

“**Art. 193** - O livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, modelo 6, destina-se à escrituração da entrada dos documentos fiscais referidos no artigo 130 deste Regulamento, e confeccionados por estabelecimento gráfico ou pelo próprio contribuinte usuário do documento fiscal, excetuados os mencionados nos incisos V, XVI e XVII do caput daquele artigo, e à lavratura, pelo Fisco, de termos de ocorrências.”

.....

“**Art. 194** - A escrituração será feita operação a operação, em ordem cronológica da respectiva aquisição ou confecção própria do documento fiscal, devendo ser utilizada uma folha para cada espécie, série e subsérie do documento fiscal.”

.....

“**Art. 195** - A escrituração será feita, nos quadros e colunas próprios, na forma do quadro a seguir:”

Conforme já salientado, tratando-se de matéria tributária, o ilícito pode advir do não pagamento do tributo ou do não cumprimento dos deveres instrumentais ou formais, como no caso. Em qualquer das hipóteses, verifica-se a não prestação de uma obrigação imposta por lei.

A intenção do agente é, portanto, irrelevante (*art. 136 do CTN*) para a tipificação do ilícito fiscal. Sendo a infração objetiva, havendo o resultado previsto na

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

descrição normativa, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, tem-se por configurado o ilícito.

Note-se, pois, que a infração descrita no Auto de Infração é formal e objetiva, encontrando-se caracterizada nos autos, sendo, portanto, legítima a exigência da Multa Isolada prevista no art. art. 54, XXXV, “a” da Lei nº 6.763/75.

Cumpra ao final ressaltar que o Fisco deixou expressamente consignado em sua manifestação que a Impugnante efetuou recolhimento da multa isolada relativa ao item “2” do Auto de Infração em valor superior ao devido, por ter considerado que o seu valor original seria de R\$ 37.677,86 (fls. 431), quando o valor correto seria o valor de R\$ 18.838,93 (fls. 12 e 177).

Nesse sentido, imperioso deixar claro que o excedente porventura pago a maior pela Autuada deverá ser compensado nas exigências fiscais remanescentes.

Por fim, uma vez constatado que a Autuada não é reincidente em relação às infrações cometidas, conforme informação de fls. 603, e que as infrações relativas aos itens 4, 6 e 7 do Auto de Infração não resultaram em falta de pagamento de imposto, é cabível a aplicação do permissivo legal, conforme disposto no § 3º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, para cancelar as penalidades em questão.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do Auto de Infração. Também em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir do item 1 do Auto de Infração as exigências relacionadas às operações em que constem simultaneamente as ocorrências representadas pelas letras "A", "C" e "F", discriminadas às fls. 16, devendo ser abatido das exigências fiscais remanescentes o valor porventura recolhido a maior pela Autuada, conforme apontado pelo Fisco às fls. 602. Em seguida, também à unanimidade, em acionar o permissivo legal, art. 53, § 3º, da Lei nº 6.763/75, para cancelar as Multas Isoladas relativas aos itens 4, 6 e 7 do Auto de Infração. Pelo Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Leonardo Resende Alvim Machado e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Raimundo Francisco da Silva e Antônio César Ribeiro.

**Sala das Sessões, 30 de março de 2010.**

**André Barros de Moura**  
**Presidente / Revisor**

**Edwaldo Pereira de Salles**  
**Relator**