

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.723/18/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000865098-78  
Impugnação: 40.010144761-51  
Impugnante: Nike do Brasil Comércio e Participações Ltda  
IE: 001674013.00-78  
Proc. S. Passivo: Márcio da Rocha Medina/Outro(s)  
Origem: DF/Barbacena

### **EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA.** Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso dos autos não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - ARQUIVO ELETRÔNICO - ENTREGA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO - EFD.** Constatada a entrega e manutenção de arquivo eletrônico em desacordo com a legislação, face à inexistência dos registros C170 e 0220, além de inconsistências em diversos registros de notas fiscais. Infração caracterizada. Correta a exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso XXXIV, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

**Decadência não reconhecida. Decisão unânime.**

**Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de entrega e manutenção em desacordo com a legislação de arquivo eletrônico referente à Escrituração Fiscal Digital (EFD), infringindo determinações previstas nos arts. 44, 46, 50 e 54 do Anexo VII do RICMS/02.

Exige-se a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso XXXIV, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 20/38, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 84/91.

### **DECISÃO**

#### **Da Preliminar**

#### **Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios que entende existir no lançamento.

Alega existir erro na tipificação da penalidade, pois as condutas do tipo penal “se referem à forma pela qual os arquivos da EFD são entregues ou armazenados, e, não, ao conteúdo dos registros fiscais”, caso dos autos.

Conclui este tópico de sua impugnação alegando que “a Impugnante somente poderia ter sido autuada, pelo art. 54, XXXIV, da Lei Estadual nº 6.763/75, se não tivesse transmitido, ou se tivesse transmitido os arquivos da EFD pela plataforma eletrônica errada, o que não correu”.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações.

As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas.

Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento.

Ademais, a caracterização da infração e o debate quanto à penalidade, confundem-se com o próprio mérito e, assim serão enfrentadas.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

### **Do Mérito**

Inicialmente, cumpre registrar que a Impugnante pretende a aplicação das disposições do § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN).

A decadência pode ser definida como a extinção do direito pela inércia do seu titular, quando sua eficácia foi, de origem, subordinada à condição de seu exercício dentro de um prazo fixado.

Na realidade, o decurso do prazo de cinco anos da ocorrência do fato gerador, descrito no artigo citado, refere-se ao prazo para homologação do lançamento em que o contribuinte efetua o pagamento do ICMS, no valor por ele apurado, sem exame prévio da Autoridade Fazendária.

No caso em tela, trata-se de irregularidades tributárias, apuradas pelo Fisco, que ensejaram o lançamento de ofício nos termos do art. 149 do CTN.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesta linha, o prazo extintivo da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário é regulado pelo art. 173, inciso I do CTN que, para tanto, como regra geral, estabelece o decurso de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Logo, considerando o período fiscalizado, de 01/01/12 a 31/08/17, o Fisco teria o prazo até 31/12/17 para a constituição do crédito tributário.

O Auto de Infração foi lavrado em 20/09/17 (fls. 05/07) e a Impugnante foi intimada no dia 02/10/17 (fls. 18).

Ressalta-se que este Conselho tem decidido, reiteradamente, em situações de falta de pagamento, que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, o qual determina que o prazo de cinco anos, conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Cita-se, a título de exemplo, os Acórdãos nºs 3.742/11/CE, 20.425/11/1ª, 20.290/13/2ª e 21.275/14/3ª.

No caso dos autos, verifica-se que nem é caso de qualquer homologação, haja vista a situação de autuação por descumprimento de obrigação acessória, além de relação com conduta dolosa.

Afasta-se, pois, a alegada decadência.

Quanto ao mérito propriamente dito, decorre o presente lançamento, da constatação de entrega e manutenção em desacordo com a legislação de arquivo eletrônico referente à Escrituração Fiscal Digital (EFD).

O contribuinte que é obrigado à Escrituração Fiscal Digital (EFD), tem o dever de entregar, mensalmente e na forma regular, os arquivos eletrônicos solicitados pela Fiscalização, nos termos dos arts. 44, 46, 50 e 54 do Anexo VII do RICMS/02, *in verbis*:

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:

(...)

Art. 46. São obrigados à Escrituração Fiscal Digital (EFD) todos os contribuintes do ICMS, a partir de 1º de janeiro de 2014, mantidos os prazos de obrigatoriedade estabelecidos anteriormente pela legislação.

(...)

Art. 50. O contribuinte observará o disposto no Ato COTEPE ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008, para a geração do arquivo relativo à Escrituração Fiscal Digital, quanto à definição dos documentos fiscais e as especificações técnicas do leiaute.

(...)

Art. 54. A transmissão do arquivo digital relativo à Escrituração Fiscal Digital será

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

realizada utilizando-se do Programa a que se refere o art. 53 desta Parte até o dia 25 (vinte e cinco) do mês subseqüente ao período de apuração.

Depreende-se, da legislação transcrita, que a Escrituração Fiscal Digital - EFD é um arquivo digital composto por todas as informações necessárias para a apuração do ICMS e escrituração dos livros e documentos fiscais, devendo ser apresentado nos termos do Ato Cotepe ICMS nº 09/08 e transmitido até o dia 25 (vinte e cinco) do mês subseqüente ao período de apuração.

Acrescenta-se que a regra posta no art. 51 do Anexo VII do RICMS/02 prescreve que, para a geração desse arquivo, serão consideradas as informações relativas às saídas das mercadorias, qualquer outra informação que repercuta no inventário físico e contábil, na apuração, no pagamento ou na cobrança do imposto.

O referido Ato COTEPE determina que o contribuinte deve escriturar e prestar informações fiscais referentes à totalidade das operações de entradas e de saídas e de outros documentos de informação correlatos, em arquivo digital. Veja-se:

ATO COTEPE/ICMS Nº 9, DE 18 DE ABRIL DE 2008

APÊNDICE A - DAS INFORMAÇÕES DE REFERÊNCIA

1- INFORMAÇÕES GERAIS

1.1- GERAÇÃO

O contribuinte, de acordo com a legislação pertinente, está sujeito a escriturar e prestar informações fiscais referentes à totalidade das operações de entradas e de saídas, das aquisições e das prestações, dos lançamentos realizados nos exercícios fiscais de apuração e de outros documentos de informação correlatos, em arquivo digital de acordo com as especificações indicadas neste manual. Os documentos que serviram de base para extração dessas informações e o arquivo da EFD deverão ser armazenados pelos prazos previstos na legislação do imposto do qual é sujeito passivo.

O fato apurado (entrega e manutenção em desacordo com a legislação de arquivo eletrônico referente à Escrituração Fiscal Digital) não é combatido pela Autuada, que reconhece o cometimento da infração quando alega, em sede de impugnação, que a entrega em desacordo com a legislação são apenas inconsistências ou equívocos pontuais e que já foi autuada e quitou Auto de Infração sobre a mesma irregularidade (AI nº 01.000763323-21).

Importante frisar que é vedada, ao contribuinte que adere ou que está obrigado à EFD, a escrituração dos livros Registro de Entradas, Registro de Saídas, Registro de Inventário, Registro de Apuração do ICMS, Registro de Apuração do IPI e Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), de forma diversa da legislação tributária, o que inclui cada registro e detalhamento que compõem os arquivos da EFD.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02

Anexo VII

Art. 49. É vedada ao contribuinte obrigado à Escrituração Fiscal Digital a escrituração dos livros e documentos referidos no art. 44 desta Parte de forma diversa da disciplinada neste Título.

A infração descrita neste Auto de Infração é formal e objetiva. Portanto, havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, tem-se por configurado o ilícito, nos termos do art. 136 do Código Tributário Nacional – CTN, que prescreve que a intenção do agente é irrelevante para a tipificação do ilícito fiscal.

Insta observar que os arquivos eletrônicos transmitidos por contribuintes, desde que consistentes, permitem à Fiscalização realizar auditorias fiscais e/ou contábeis com maior eficiência, sem a necessidade de manusear volumes excessivos de livros e documentos fiscais.

Ressalta-se que, tratando-se de matéria tributária, o ilícito tipificado na legislação pode advir de descumprimento de obrigação principal, tal como a falta de pagamento do tributo, ou de descumprimento de obrigação acessória, como o não atendimento a deveres instrumentais ou formais. É exatamente esta segunda hipótese de que ora se trata. Entretanto, em qualquer das hipóteses, verifica-se a não prestação de uma obrigação imposta pela lei ou legislação tributária.

A Autuada alega que o lançamento caracteriza “a aplicação, pela segunda vez, da multa prevista no art. 54, XXXIV, da Lei Estadual nº 6.763/75”, o que por violação à regra do *ne bis in idem* tornaria a exigência ilegal e inconstitucional, até mesmo por já ter sido realizado pagamento da primeira autuação.

Ocorre que é fato incontroverso a entrega e a persistente manutenção em desacordo com a legislação de arquivo eletrônico referente à Escrituração Fiscal Digital, típica infração à legislação de regência.

Cabe destacar a inexistência de qualquer substituição dos arquivos originalmente entregues em desacordo (conforme consulta ao catálogo SINTEGRA, fls. 92/96) e, portanto, a deliberada manutenção dos arquivos eletrônicos em desacordo com a legislação, em típica conduta dolosa.

A legislação até prevê a majoração da penalidade em função de conduta deliberada de manutenção em desacordo, ainda que não exigida.

Ressalte-se que para cada um dos períodos objeto da autuação, conforme relatórios e anexos que instruem os autos, houve a demonstração das inconsistências detectadas e ainda presentes.

Assim, caracterizada a infração apontada pela Fiscalização, encontra-se correta a exigência, por período, da penalidade capitulada no art. 54, inciso XXXIV, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

## CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

(...)

XXXIV - por deixar de entregar, entregar em desacordo com a legislação tributária ou em desacordo com a intimação do Fisco ou por deixar de manter ou manter em desacordo com a legislação tributária arquivos eletrônicos referentes à emissão de documentos fiscais, à escrituração de livros fiscais ou à Escrituração Fiscal Digital:

a) 3.000 (três mil) Ufemgs por período de apuração, independentemente de intimação do Fisco;

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso efeito confiscatório da multa, 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*:

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;

(...)

Com relação ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

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.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de Procuração/Substabelecimento protocolada no CC/MG em 26/02/2018. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Bernardo Motta Moreira (Relator) e Alea Bretas Ferreira, que o julgavam parcialmente procedente, para excluir os valores referentes ao período entre janeiro de 2012 e março de 2017. Designado relator o Conselheiro Marco Túlio da Silva (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Arthur Wendling Villela e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participou do julgamento, além do signatário e dos conselheiros vencidos, o Conselheiro Hélio Victor Mendes Guimarães.

**Sala das Sessões, 27 de fevereiro de 2018.**

**Marco Túlio da Silva**  
**Presidente / Relator designado**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.723/18/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000865098-78  
Impugnação: 40.010144761-51  
Impugnante: Nike do Brasil Comércio e Participações Ltda  
IE: 001674013.00-78  
Proc. S. Passivo: Márcio da Rocha Medina/Outro(s)  
Origem: DF/Barbacena

Voto proferido pelo Conselheiro Bernardo Motta Moreira, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Peço vênia para discordar do entendimento majoritário, haja vista que, a meu juízo, a existência do malfadado *bis in idem* é manifesta.

A própria Fiscalização confirma que houve a autuação do mesmo período objeto do presente contencioso, nos autos do PTA 01.000762988-31.

Foi alegado pelo contribuinte e confirmado pelo Fisco, inclusive, que o montante outrora exigido foi quitado.

Apesar de a bem fundamentada manifestação fiscal, que foi acatada pelo voto vencedor, considerar que não teria ocorrido o *bis in idem* no caso em apreço, entendo que merecem acolhida as razões trazidas na impugnação.

A situação é exatamente a de aplicação da máxima do *ne bis in idem*, segundo a qual uma pessoa não pode ser punida mais de uma vez pela mesma conduta.

O *ne bis in idem* é um princípio geral de direito e proíbe reiterado sancionamento por uma mesma infração, afastando a possibilidade de múltipla e reiterada manifestação sancionadora da Administração Tributária, como se dá no caso em tela. Foi, inclusive, reconhecido como um princípio geral de direito internacional, tendo o Pacto Internacional de Direitos Civis e Políticos, internalizado em nosso país com o Decreto n. 592, de 1992, ao estabelecer em seu art. 14.7 que “*Ninguém poderá ser processado ou punido por um delito pelo qual já foi absolvido ou condenado por sentença passada em julgado, em conformidade com a lei e os procedimentos penais de cada país.*”.

A proibição de múltipla persecução penal pelos mesmos fatos deriva dos princípios básicos do Estado Democrático de Direito, especialmente, do princípio da segurança jurídica, no sentido da impossibilidade de renovação de valoração ou julgamento de questão definitivamente resolvida, assim como em razão do reconhecimento da dignidade da pessoa humana e da tutela incessante da liberdade jurídica de todos os cidadãos, a qual limita a pretensão punitiva estatal.



Como leciona Paulo Roberto Coimbra Silva,<sup>1</sup> a inserção do princípio *ne bis in idem* no rol de direitos fundamentais evidencia ser ele dirigido não apenas ao legislador – vedando-se prever mais de uma sanção imputável a um mesmo fato –, mas, muito antes aos aplicadores da lei, seja no âmbito judicial ou administrativo.

Em feliz apontamento, citado em algumas palestras e até mesmo em sustentação oral já realizada neste Conselho, Valter Lobato, presidente da Abradt e professor das Faculdades Milton Campos, compara a impossibilidade de dupla penalização pela mesma infração tributária à situação retratada no filme “Risco Duplo” (*Double Jeopardy*; EUA; 1999).

Na história, a protagonista é acusada do assassinato de seu marido por ser a beneficiária do seguro de vida, e, após condenada, cumpre sua pena. Ao descobrir que o ex-marido se encontrava vivo e tinha armado seu próprio assassinato, ela o persegue e o mata. Em razão de já ter sido condenada por esse crime, a protagonista deixa o local do assassinato sem qualquer óbice por parte dos policiais que lá se encontravam.

Note-se que o instituto do *double jeopardy*, descrito no filme é o mesmo do *ne bis in idem*, pois prescreve que o réu não pode ser processado e condenado novamente pelo mesmo crime. O STF, ao julgar o pedido de extradição nº 688 por meio do Relator Ministro Celso de Mello, decidiu que “ninguém pode expor-se, em tema de liberdade individual, à situação de duplo risco. Essa é a razão pela qual a existência de situação configuradora de ‘double jeopardy’ atua como insuperável causa obstativa do atendimento do pedido extradicional. A cláusula [...] constitui uma clássica norma de garantia que tem por objetivo conferir efetividade ao postulado que veda o bis in idem” (Ext 688, Relator Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 09/10/1996, DJ 22/08/97).

Dessa forma, o Fisco somente está autorizado a penalizar novas infrações, não contempladas no PTA 01.000762988-31. Como foi alegado que o PTA anterior abrangeu o período de 01/12 a 03/17, somente é admissível a penalização referente ao período de 04/17 a 08/17.

A tese acatada pelo voto do Relator poderia levar a infinitas sanções pelo mesmo fato, isto é, enquanto a Impugnante não regularizar sua escrituração digital, poderia a Autoridade autuante lançar multas dia após dia, até a decorrência do lustro decadencial. Tal entendimento não é razoável, proporcional e, conforme demonstrado, é antijurídico, na medida que ofende o princípio fundamental do *ne bis in idem*.

Por outro lado, havendo infrações a partir do período apurado e pago referente ao PTA 01.000762988-31, concordo com o Relator de que restaram caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítima a exigência constante do Auto de Infração em comento.

<sup>1</sup> SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 354. 21.723/18/2ª

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Assim, julgo parcialmente procedente o lançamento, devendo ser excluído da autuação o período constante do PTA 01.000762988-31.

**Sala das Sessões, 27 de fevereiro de 2018.**

**Bernardo Motta Moreira  
Conselheiro**

CC/MG