

Acórdão: 23.261/19/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001168704-25
Impugnação: 40.010147293-69
Impugnante: Nike do Brasil Comércio e Participações Ltda.
IE: 001674013.01-59
Proc. S. Passivo: Daniela Cristina Ismael Floriano/Outro(s)
Origem: DF/Barbacena

EMENTA

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - ARQUIVO ELETRÔNICO - ENTREGA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO - EFD. Constatada a entrega e manutenção de arquivos eletrônicos em desacordo com a legislação, em especial com os arts. 43, 44, 46, 50, 51, 52 e 56, todos do Anexo VII do Regulamento do ICMS. Infração caracterizada. Correta a exigência da Multa Isolada prevista nas alíneas “a” e “b” do inciso XXXIV do art. 54 da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de entrega e manutenção em desacordo com a legislação, no período de fevereiro de 2014 a maio de 2018, de arquivos eletrônicos referente à Escrituração Fiscal Digital (EFD), infringindo determinações previstas nos arts. 43, 44, 46, 50, 51, 52 e 56, todos do Anexo VII do Regulamento do ICMS (RICMS/02).

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

O presente Auto de Infração encontra-se instruído, dentre outros, com os seguintes documentos:

- Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF (fl. 02);
- Ordem de Serviço OS-SICAF nº 08.180002540-56 (fl. 04);
- Relatório Fiscal (fls. 08/15);
- Mídia eletrônica (CD) contendo toda a documentação pertinente ao presente lançamento, inclusive as intimações efetuadas pela Fiscalização, planilhas, consultas e o correspondente Demonstrativo do Crédito Tributário (fl. 19).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 23/39, argumentando, em síntese, o que se segue.

De início, a Impugnante pugna pela nulidade do Auto de Infração, argumentando, para tanto, que o Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) não lhe fora entregue preliminarmente ao início dos procedimentos fiscais.

Neste sentido, afirma ainda que a disposição contida no art. 74, inciso III, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, não diz respeito ao mencionado AIAF, mas sim ao Auto de Lactação de Bens e Documentos (ALBD).

Para embasar sua argumentação, cita decisões deste E. Conselho de Contribuintes, bem como a legislação de regência da matéria.

Quanto ao mérito, a Impugnante insurge-se contra o lançamento efetuado, afirmando tratar-se de uma “interpretação unilateral e equivocada por parte da Autoridade Fiscal” e que este seria o “terceiro e abusivo Auto de Infração lavrado sob a mesma justificativa”.

Após reiterar que a acusação fiscal não estaria de acordo com a realidade, eis que, no seu entender, teriam sido integralmente atendidos os comandos legais pertinentes à matéria, em vigor no estado de Minas Gerais, a Impugnante assevera que a Fiscalização exige que os arquivos já devidamente apresentados sejam “corrigidos no formato necessário para que sejam ‘lidos’ por um sistema eletrônico e, sem qualquer esforço, concluído o trabalho de fiscalização”.

Por fim, a Defendente tece críticas ao Relatório Fiscal anexo ao Auto de Infração e, na sequência, pede a insubsistência do lançamento.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização comparece aos autos e, em manifestação de fls. 79/91, refuta pontualmente cada uma das alegações da Impugnante.

Inicialmente contrapõe-se à alegação de nulidade do lançamento destacando que, além de ter sido regularmente entregue à Impugnante (conforme documento de fl. 03 dos autos), o AIAF sequer seria necessário neste caso, haja vista o disposto no art. 74, inciso III, do RPTA.

Além disso, ressalta que as decisões mencionadas pela Impugnante em sua peça de defesa, relativamente a esse tópico, dizem respeito a situações completamente distintas.

Isto posto, a Fiscalização destaca que a “Impugnante foi intimada inúmeras vezes, e também autuada, pelas mesmas irregularidades, (vide intimações e respostas a elas em CD/DVD anexo aos autos - fls. 19), considerando ainda o contexto histórico de dolosa continuidade delitiva”, insurgindo-se também, em seguida, contra o argumento da Impugnante segundo o qual apenas “erros relevantes” poderiam ser autuados. Neste particular, cita o art. 182 da Lei nº 6.763/75 e art. 110 do RPTA.

Com referencia às ponderações da Autuada relativamente ao Relatório Fiscal anexo ao Auto de Infração, a Fiscalização deixa assentado que inexistente qualquer inverdade no texto, mas tão somente a demonstração do histórico de resistência da Impugnante em cumprir a legislação.

Para comprovar sua assertiva, cita precedente em que a Impugnante reconheceu o cometimento das irregularidades, efetuando, inclusive, o pagamento do PTA nº 01.000763323-21.

Demais disso, registra que “esta conduta dolosa já foi reconhecida, inclusive, nos Acórdãos proferidos nos julgamentos dos lançamentos anteriores da empresa, Matriz e Filial, a saber 21.722/18/2ª e 21.723/18/2ª”, citando, a propósito, excerto destas decisões em que a E. 2ª Câmara de Julgamento do CCMG conclui tratar-se, *in casu*, de “típica conduta dolosa”, adotada pela Autuada.

Como se não bastasse, a Fiscalização lembra ainda que a Impugnante permanece inerte, “sem substituir seus arquivos irregulares, contestando a legislação como se a ela fosse inaplicável, e impondo barreiras ao desenvolvimento regular das atividades fiscais. Atitude criminosa que, inclusive, já foi objeto de representações fiscais para fins penais, que terão seus devidos encaminhamentos”.

Na sequência, após refutar as demais alegações da Autuada, notadamente no que atine à imputação fiscal e à penalidade aplicada, a Fiscalização pede a manutenção integral do lançamento.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de suposto vício decorrente da ausência de intimação do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) em momento anterior ao lançamento.

Entretanto, razão não lhe assiste.

Consoante bem destacado pela Fiscalização, além de restar devidamente comprovada entrega do AIAF antes mesmo da lavratura do Auto de Infração, conforme Aviso de Recebimento colacionado à fl. 03 dos autos, a situação objeto do presente lançamento amolda-se perfeitamente ao disposto no art. 74, inciso III, do RPTA, situação esta na qual sequer há a necessidade de lavratura do referido Auto de Início de Ação Fiscal.

Confira-se:

Art. 74. **Nas hipóteses abaixo relacionadas o Auto de Infração documentará o início da ação fiscal, ficando dispensada a lavratura prévia do Auto de Início de Ação Fiscal, Auto de Apreensão e Depósito, Auto de Retenção de Mercadorias ou Auto de Lacração de Bens e Documentos:**

I - constatação de flagrante infração à legislação tributária, bem como na fiscalização no trânsito de mercadorias;

II - em se tratando de crédito tributário de natureza não-contenciosa que independa de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

informações complementares do sujeito passivo para a sua formalização;

III - quando o obrigado deixar de entregar arquivos eletrônicos, ou entregá-los em desacordo com a legislação tributária;

IV - falta de pagamento do ITCD, após decisão administrativa relativa à avaliação.

(destacou-se)

Resulta evidente, portanto, que falece razão à Impugnante quando assevera que o dispositivo anteriormente transcrito não se aplicaria ao AIAF e sim ao Auto de Lacração de Bens e Documentos. A norma, por óbvio, se refere a ambos os documentos, bem como ao Auto de Apreensão e Depósito e ao Auto de Retenção de Mercadorias.

Ademais, é incontroverso que o Auto de Infração contém todos 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), estabelecido 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.

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

Do Mérito

Conforme relatado, autuação versa sobre a constatação de entrega e manutenção em desacordo com a legislação, no período de fevereiro de 2014 a maio de 2018, de arquivos eletrônicos referente à Escrituração Fiscal Digital (EFD), infringindo determinações previstas nos arts. 43, 44, 46, 50, 51, 52 e 56, todos do Anexo VII do Regulamento do ICMS (RICMS/02).

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

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:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

A Impugnante alega, em sua peça de defesa, que transmitiu os arquivos em questão e que, assim, não haveria de se falar em necessidade de lavratura do Auto de Infração.

Entretanto, como muito bem demonstrado pela Fiscalização, a entrega dos arquivos não se deu nos termos exigidos pela legislação.

Neste sentido, cumpre reproduzir os seguintes trechos do Relatório Fiscal de fls. 08/17, anexo ao Auto de Infração:

4.2 – ANÁLISES:

4.2.1 – Omissões/Divergências registros NFe de terceiros: CD/DVD anexo, contém o arquivo “Cruzamento NFe x SPED Terceiros Filial Fev_2014 até Mai_2018.xlsx”, com planilhas denominadas “Omissões” e “Valores Divergentes”. Estas planilhas retratam as irregularidades levantadas pela fiscalização, com intimação à Autuada para regularizar ou, eventualmente, justificar (vide arquivo “Intimação_2018_005_NIKE FILIAL.pdf”, em CD/DVD anexo) as omissões e divergências apontadas, relativamente a notas fiscais de terceiros destinadas à Autuada.

4.2.2 – Omissões/Divergências registros de NFe próprias: CD/DVD anexo contém o arquivo “Cruzamento NFe x SPED Próprias Filial Fev_2014 até Mai_2018.xlsx”, contendo as planilhas “Omissões” e “Valores Divergentes”, que trazem, respectivamente, as NFe, emitidas pelo contribuinte em epígrafe, omissas no SPED e que apresentam divergências de valores entre as notas fiscais e os registros EFD.

4.2.3 – Falta C170 por período: em intimação (arquivo “Intimação_2018_005_NIKE FILIAL.pdf”, em CD/DVD anexo), consta a informação sobre irregularidades detectadas relativas à falta de registros C170, discriminadas, analiticamente, no arquivo “FALTA C170 POR PERÍODO FILIAL ATÉ 2018.xlsx”, também em CD/DVD anexo. O referido arquivo é composto por uma planilha, denominada “PRÓPRIAS 2015” que discrimina irregularidades detectadas em relação ao exercício de 2015. Mesmo alertada sobre a existência de erros crassos nas informações dos arquivos eletrônicos entregues/mantidos, que se traduzem na indicação de notas fiscais de terceiros como sendo de emissão própria, a Autuada ignora as irregularidades, insistindo no descumprimento não somente das intimações, mas da legislação, de forma dolosa.

4.2.4 RESPOSTA AUTUADA SUBITENS 4.1.1, 4.1.2 e 4.1.3: no documento denominado “NIKE – Atendimento a Fiscalização – 005.pdf”, em CD/DVD

anexo, limita-se, repetitivamente, a exemplo da postura adotada anteriormente e nas abordagens idênticas à Matriz da empresa em MG, a alegar que não há “prejuízo financeiro ao Estado de Minas Gerais”, que é “impossível a retificação dos arquivos sem a geração de inúmeros outros erros” (vide arquivo denominado “Documento 03.pdf”, em CD/DVD anexo, que há “falta de pessoal suficiente” para a tarefa podendo apresentar, alternativamente, “relatórios, planilhas e esclarecimentos”, sem, entretanto, corrigir os arquivos. Em síntese, a empresa entende que tem o poder de decidir como e quais dispositivos da legislação deve cumprir: é patente que, relativamente ao SPED/EFD, decidiu que não cumprirá.

4.2.5 – Inexistência do registro 0220 – FATORES DE CONVERSÃO: este registro tem por objetivo informar os fatores de conversão dos itens discriminados na Tabela de Identificação do Item (Produtos e Serviços), entre a unidade informada no registro 0200 e as unidades informadas nos registros dos documentos fiscais ou nos registros do controle da produção e do estoque, Bloco K. Nos documentos eletrônicos de emissão própria, quando a unidade comercial for diferente da unidade do inventário, este registro deverá ser informado.

Na análise dos arquivos eletrônicos transmitidos pelo contribuinte, apesar da diversidade de unidades informadas para um mesmo produto nos diversos registros, não foi gerado este registro, sendo certo afirmar que, em nenhum período, a empresa o informou em seus arquivos, podendo, exceto no período de fevereiro/2014, na totalidade dos demais períodos analisados e abrangidos pelo presente auto de infração, ser autuado por esta irregularidade, independente das outras já relatadas.

Para demonstrar esta afirmativa, em CD/DVD anexo, encontra-se o arquivo “0220 POR PERÍODO.xlsx”, com planilhas identificadas por exercício (2014 a 2018), com a indicação dos produtos que possuem esta irregularidade, indicando o código, descrição, unidade utilizada no documento e unidade no registro 0200, bem como os meses (períodos de apuração) das ocorrências.

Na resposta à intimação 005/2018, documento “NIKE – Atendimento a Fiscalização – 005.pdf”, em CD/DVD anexo, citada anteriormente, faz uma série de justificativas infundadas para concluir, em síntese, que ajustou seus procedimentos para utilizar, doravante, apenas a unidade (UN) nos documentos

futuros sem, entretanto, cogitar em retificar e substituir os arquivos transmitidos anteriormente. Acrescente-se que se for levado em conta que o estabelecimento encerrou suas atividades não há que se falar em correção futura de procedimentos, faltando, portanto, com a verdade na resposta, demonstrando o descrédito com que trata as intimações do Fisco.

Destarte, afigura-se evidente, da análise das informações anteriormente transcritas, que a Impugnante efetivamente não cumpriu o que determina a legislação.

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.

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.

Nesta perspectiva, não é dado à Impugnante definir o formato e tampouco os parâmetros mediante os quais serão por ela transmitidos tais arquivos eletrônicos. A dita transmissão há de ser feita nos estritos termos prescritos pela legislação, os quais obrigam a todos os contribuintes.

Não há nenhuma razão que justifique o fato de que a legislação, cumprida pelos demais contribuintes do ICMS, não seja também observada pela Impugnante ou mesmo que sejam as normas alteradas especificamente para atender às suas conveniências.

De igual modo, não há o menor cabimento na afirmação segundo a qual a Fiscalização estaria submetendo a Impugnante a “abusivos” Autos de Infração, lavrados sob a mesma justificativa.

Os documentos e informações carreados aos autos e especialmente o histórico da Autuada denotam claramente o descumprimento de suas obrigações

pertinentes ao envio dos arquivos eletrônicos exigidos pela legislação. Nada há de abusivo na conduta da Fiscalização que, cumprindo o seu mister legal e institucional, sanciona o descumprimento reiterado (reconhecido, como visto, pela própria Autuada no âmbito das denúncias espontâneas por ela efetuadas) da legislação a todos imposta.

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.

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

Art. 54 (...)

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;

b) 5.000 (cinco mil) Ufemgs por período de apuração e a cada intimação do Fisco, após a aplicação da penalidade prevista na alínea "a" e verificado o descumprimento da obrigação no prazo fixado na intimação.

Cabe salientar que a Fiscalização corretamente aplicou a penalidade a que se refere a alínea "b" desse dispositivo legal relativamente ao período de fevereiro de 2014 a agosto de 2017, uma vez caracterizado, nesse interregno, a reiteração delitiva, em face das exigências anteriormente consubstanciadas no PTA nº 01.000866345-16.

Por outro lado, relativamente aos períodos posteriores a agosto de 2017, tendo em conta tratar-se da primeira autuação, foi aplicada a Multa Isolada cominada na alínea "a" do inciso XXXIV do art. 54 da Lei nº 6.763/75.

A propósito dessa penalidade, convém esclarecer que, anteriormente a 30/06/17, a legislação previa a mesma sanção (no caso, cinco mil UFEMGs) para cada uma das infrações, **tanto para a primeira quanto para as subsequentes**.

Confira-se:

Efeitos de 1º/11/2003 a 30/06/2017 - Redação dada pelo art. 29 e vigência estabelecida pelo art. 42. I, ambos da Lei 14.699/2003:

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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 e à escrituração de livros fiscais - 5.000 (cinco mil) UFEMGs **por infração**.

(destacou-se)

Outro não é o sentido da expressão “*por infração*” adotada, expressamente, pelo legislador senão o de indicar que a cada cometimento de infração seria imputada a penalidade correspondente a 5.000 (cinco mil) UFEMGs. Como não havia qualquer distinção na norma legal, tal penalidade sempre foi aplicada indistintamente quer se tratasse da primeira infração, quer se tratasse de reiteração da conduta delitiva, conforme, aliás, se pode constatar em inúmeros lançamentos reiteradamente aprovados por este E. Conselho de Contribuintes, em todas as suas Câmaras de Julgamento e também na própria Câmara Especial.

Todavia, com o advento da Lei nº 22.549/17, aprovou o legislador distinguir a situação em que o contribuinte descumpra a legislação pela primeira vez (hipótese em que a penalidade foi reduzida para três mil UFEMGs), daqueles casos em que tal descumprimento se afigura reiterado (hipótese em que foi **mantida** a multa no patamar de cinco mil UFEMGs).

Nesta perspectiva, atenta à alteração legal, a Fiscalização aplicou a penalidade em estrita observância à legislação.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense 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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos, em parte, os Conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (Relatora) e Marcelo Nogueira de Moraes, que o julgavam parcialmente procedente para excluir as exigências anteriores a 30/06/17. Designado relator o Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Maria Teresa Zambom Grassi e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Clara Teles Terzis. Participaram do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Marco Túlio da Silva.

Sala das Sessões, 11 de abril de 2019.

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente / Relator designado**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	23.261/19/1ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.001168704-25	
Impugnação:	40.010147293-69	
Impugnante:	Nike do Brasil Comércio e Participações Ltda	
	IE: 001674013.01-59	
Proc. S. Passivo:	Daniela Cristina Ismael Floriano/Outro(s)	
Origem:	DF/Barbacena	

Voto proferido pela Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

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

Conforme exposto no relatório, trata-se de lançamento para exigência de multa por descumprimento de obrigação acessória, capitulada no art. 54, inciso XXXIV, alíneas “a” e “b” da Lei nº 6.763/75, caracterizada pela constatação de entrega e manutenção em desacordo com a legislação de arquivos eletrônicos referente à Escrituração Fiscal Digital (EFD).

Entendeu o Conselheiro Relator pela procedência do lançamento em relação a todo o período apontado, entendimento que ousa discordar em razão da alteração legislativa promovida no tipo do art. 54, inciso XXXIV da Lei nº 6.763/75 pela Lei nº 22.549/17, com efeitos a partir de 1º de julho de 2017, data em que passou a existir a penalidade para imputação da ‘conduta reiterada’.

Pertinente citar as redações dadas ao dispositivo:

Efeitos de 1º/11/2003 a 30/06/2017 - Redação dada pelo art. 29 e vigência estabelecida pelo art. 42. I, ambos da Lei 14.699/2003:

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 e à escrituração de livros fiscais - 5.000 (cinco mil) UFEMGs por infração.

Redação dada pela Lei nº 22.549/2017

Art. 54 (...)

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;

b) 5.000 (cinco mil) Ufemgs por período de apuração e a cada intimação do Fisco, após a aplicação da penalidade prevista na alínea "a" e verificado o descumprimento da obrigação no prazo fixado na intimação.

Pela nova redação dada, em especial pela criação do tipo previsto no item 'b', a melhor leitura é no sentido de que, embora a redação anterior prevísse a punição para a manutenção de arquivos em desacordo com a legislação, não havia autorização legal para sucessivos lançamentos relacionados aos mesmos arquivos e ao mesmo tipo. Vale destacar que no caso concreto, parte das obrigações lançadas já fora objeto de outros lançamentos, notadamente os PTA's 01.000866345-16 e 01.000763323-21

A possibilidade 'eterna' - embora criticável - de apenar a conduta do contribuinte que opta por não corrigir os arquivos indicados pela Fiscalização após um primeiro lançamento, somente passou a existir com a criação da alínea 'b' do inciso XXXIV do art. 54 da Lei nº 6.763/75.

Ora, não pode a Fiscalização substituir por meio da lavratura de vários autos de imposição de multa por descumprimento de obrigação acessória, eventual prejuízo causado pela dificuldade em se apurar infração de obrigação principal, como argumenta o lançamento.

A não entrega ou a manutenção dos arquivos em desacordo com a legislação faz nascer para fiscalização a possibilidade de exigir o imposto por presunção, nos termos em que previsto pelo art. 148 do CTN: *"Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial"*.

Por fim, embora possa ser o entendimento da maioria dos julgadores deste Conselho Administrativo, é importante frisar que algumas decisões se deram pelo voto de qualidade, demonstrando não haver uma jurisprudência pacífica acerca do tema. Vale como exemplo o Acórdão nº 21.723/18/2ª, por meio do qual o Conselheiro Bernardo Motta Moreira em voto vencido assim se manifestou:

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 HOUE 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 ESTABELECEER 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 PENAIIS 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,¹ 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 CONSEQUENTE, LEGÍTIMA A EXIGÊNCIA CONSTANTE DO AUTO DE INFRAÇÃO EM COMENTO.

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.

Diante do exposto, julgo o lançamento parcialmente procedente para excluir as exigências anteriores a 30/06/17.

Sala das Sessões, 11 de abril de 2019.

**Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri
Conselheira**

CC/MG