

A.I. Nº - 206949.0005/18-5  
AUTUADO - DISLUB COMBUSTÍVEIS LTDA.  
AUTUANTE - MARCO ANTONIO DE SOUZA FORTES  
ORIGEM - SAT COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 10.07.2019

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0097-02/19**

**EMENTA:** DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Razões de defesa não elidem a autuação. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração lavrado em 07/06/2018, exige crédito tributário no valor histórico de R\$152.357,89, correspondente a multa percentual de 1%, em razão da constatação do cometimento da infração a seguir descrita:

**INFRAÇÃO 01 – 16.01.02** – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, referente ao período de setembro a dezembro de 2013, janeiro a dezembro de 2014, janeiro, maio, julho a outubro de 2015.

Complementa “*Conforme demonstrativo de notas fiscais não lançadas na EFD, anexa ao processo.*”

Multa prevista no art. 42, inciso XI da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: artigos 217 e 247 do RICMS/2012.

Tempestivamente, a autuada apresentou impugnação ao lançamento, através dos documentos constantes às fls. 25-A a 27, quando reproduz as acusações, menciona a tempestividade da defesa e passa a contestar a autuação afirmando que foi imputado o cometimento de infração aos arts. 217 e 247 do RICMS/2012 e, por conseguinte, aplicou-lhe a penalidade de multa prevista no art. 42, XI, da Lei n.º 7.014/96.

Afirma que a aplicação da multa não merece prosperar, posto que a penalidade prevista no art. 42, XI, da Lei n.º 7.014/96 foi revogada desde 22/12/2017, muito antes, portanto, da lavratura do auto de infração.

Reproduz o art. 8.º da Lei n.º 13.816/2017, publicada em 22/12/17, que revogou o dispositivo acima citado.

Registra que, embora os fatos geradores alcançados pelo auto de infração tenham ocorrido antes da revogação da penalidade, não há dúvida de que a multa revogada é efetivamente inaplicável, por força da regra do art. 106, II, “a”, do Código Tributário Nacional.

Explana que segundo esse dispositivo, a lei que deixa de definir determinado fato como infração, caso dos autos, em que se revogou o dispositivo que continha a penalidade e a descrição do tipo infringente, aplica-se ao ato não definitivamente julgado, como é a hipótese, transcrevendo o art. 106 do CTN.

Conclui que tendo sido revogada, a penalidade é inaplicável, seja aos fatos pretéritos, seja aos presentes e futuros. Portanto, há de se cancelar todo o crédito tributário objeto de lançamento.

Defende que ao presente caso se aplica a improcedência e não a nulidade, pois infere não haver vício de forma ou de procedimento, que admite anulação e posterior retificação.

Afirma que a autoridade fiscal, diante das alternativas que tinha a seu dispor, interpretou equivocadamente a legislação e aplicou norma que não incide na hipótese dos autos, por estar

revogada e conclui que o auto é improcedente, porque a exigência, no seu mérito, revela-se contrária ao direito.

Aduz que, ainda que confirmadas todas as acusações do auto de infração, no máximo estaria caracterizado o cometimento de infrações de caráter continuado – o que dá ensejo à aplicação de multa singular, e não de várias penalidades cumuladas, uma por cada fato isolado, como ocorreu no caso dos autos.

Explica que o Superior Tribunal de Justiça, incorporando ao Direito Tributário e Administrativos critérios de apenação oriundos do Direito Penal – art. 71 do Código Penal – tem entendido que “*a seqüência de diversos ilícitos de mesma natureza, apurados em uma única ação fiscal, é considerada como infração continuada e, portanto, sujeita à imposição de multa singular*” – REsp 1041310/SP, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 27/05/2008, DJ-e 18/06/2008.

Entende assim, que se a Administração Pública constando numa mesma oportunidade, o cometimento de uma sequência de infrações da mesma espécie, há de se aplicar uma penalidade singular, majorada conforme a gravidade ou o tempo de reiteração do ilícito, conforme a teoria da continuidade delitiva – pela qual os atos infracionais devem ser apenados como um conjunto.

Complementa que não se deve considerar como infrações autônomas, e, portanto, sujeitas a penalidades autônomas – sequências de condutas “*violadoras do mesmo objeto da tutela jurídica e vinculadas, por afinidade, aos mesmos elementos factuais, constituindo comportamento de feição continuada*”; em casos que tais, as condutas “*devem estar sujeitas a uma única sanção, aplicada consoante a sua intensidade, reiteração e consequências danosas*” – STJ, REsp 60.648/PR, Rel. Min. Demócrata Reinaldo, DJ 27/05/96, p. 17.813.

Defende a aplicação da citada teoria ao caso dos autos. Afinal, imputa-se à impugnante a prática reiterada e sequencial de condutas idênticas e afrontosas da mesma obrigação fiscal, de modo que, configurado o cometimento de infração continuada, é descabida a imposição cumulada de várias multas, um por nota fiscal não lançada.

Entende que a aplicação da multa, nesses termos da autuação, foge à razoabilidade e à proporcionalidade – princípios constitucionais aplicáveis à Administração Pública, especialmente em matéria de aplicação de penalidades.

Conclui que seja por afrontar a proporcionalidade, seja por não atender à teoria da continuidade delitiva, aplicável ao caso, de acordo com o STJ, tratando-se de processos administrativos fiscais, como visto, o lançamento é plenamente nulo.

Pondera que caso assim não se entenda, é imperativo que, ao menos, o lançamento tributário em questão seja adequado aos critérios da citada teoria, para aplicar o valor de uma multa singular, ainda que por período de apuração, majorando-o, se for o caso, conforme critérios de razoabilidade e proporcionalidade, em atenção ao tempo de reiteração da infração e aos danos efetivamente causados ao Erário.

Por fim, requer que o auto se infração seja julgado improcedente.

O autuante presta a informação fiscal às fls. 52 e 53, onde inicialmente transcreve as infrações e os argumentos da defesa de forma resumida.

Esclarece que o período autuado foi de 30 de setembro de 2013 a 31 de outubro de 2015, portanto, período anterior à revogação do inciso XI do art. 42 da Lei nº 7014/96, que ocorreu em 22 de dezembro de 2017, sendo substituído pelo inciso IX do art. 42 da mesma lei, cuja previsão passou a ser multa de 1% do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenha sido utilizado sem o devido registro na escrita fiscal.

Salienta que conforme art. 19 do RPAF/99, o erro na indicação dos dispositivos infringidos não implica da nulidade do auto de infração, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.

Conclui sugerindo que o auto de infração deve ser mantido e julgado procedente.

É o relatório.

## VOTO

Inicialmente constato que o presente Processo Administrativo Fiscal observou todas as formalidades legais no que preceitua o RPAF/99, onde não foi constatada violação ao devido processo legal, sendo a multa e sua base de cálculo apurado conforme os levantamentos e documentos acostados aos autos, em que considero suficientes para formação de minha convicção e dos julgadores na análise da lide.

A autuada demonstrou total entendimento da acusação, não tendo negado o cometimento da mesma, porém alega a indicação equivocada do dispositivo regulamentar para enquadramento da penalidade, assim como a forma de aplicação da mesma face ao cometimento da conduta de forma continuada.

O Auto de Infração reclama crédito tributário de R\$152.357,89, correspondente a multa percentual, relativa a uma infração descrita na inicial dos autos, referente aos exercícios de 2013, 2014 e 2015, que diz respeito a ter dado entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, conforme demonstrativo de fls. 08 a 10, tendo sido aplicada a multa de 1% sobre o valor de cada uma das notas fiscais não registradas, com enquadramento nos artigos 217 e 247 do RICMS/2012, e multa tipificada no art. 42, inc. XI, da Lei 7.014/96.

Todo o argumento defensivo da autuada não nega, tampouco refuta a prática do ilícito apontado pelo autuante, ou seja, em relação ao cometimento da irregularidade não há contestação.

A defesa argumenta ainda, que a penalidade com base no art. 42, inc. XI da Lei nº 7.014/96, é inaplicável, seja aos fatos pretéritos, seja aos presentes e futuros, por ter sido revogada desde 22/12/2017, muito antes, portanto, da lavratura do auto de infração que “*embora os fatos geradores descritos no auto de infração tenham ocorrido antes da revogação da penalidade, não há dúvida de que a multa revogada é efetivamente inaplicável, por força da regra do art. 106, II, “a”, do Código Tributário Nacional.*”

Diz, ainda a defesa, que estando o sujeito passivo cometendo infrações de caráter continuado, caberia à aplicação de multa singular, e não de várias penalidades cumuladas, uma por cada fato isolado, como entende que ocorreu no caso dos autos.

Constatou que efetivamente o inc. XI do art. 42 da Lei nº 7.014/96 foi revogado pela Lei nº 13.816, de 21/12/2017, com efeitos a partir de 22/12/2017, portanto, anterior à lavratura do auto de infração. Entretanto, no período da ocorrência das infrações, 2013, 2014 e 2015, estava em perfeita vigência o inc. XI do art. 42 Lei nº 7.014/96, dispositivo aplicado pelo autuante para a infração caracterizada.

Cabe destacar que o art. 105 do Código Tributário Nacional prevê que a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116 do mesmo diploma legal.

Oportuno registrar que na mesma Lei nº 13.816/17, alterou a redação do inc. IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96, cuja redação transcrevo.

*IX - 1% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;*

Portanto, a multa de 1% sobre o valor das mercadorias que tenham entrado no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, se aplica as mercadorias tributáveis e não tributáveis, amparando dessa forma, integralmente a aplicação da multa ora discutida.

Cabe ressaltar os incisos IX e XI do art. 42, nas suas redações anteriores à Lei nº 13.816/17 se aplicavam a omissão de registro na escrita fiscal de mercadorias ou serviços, determinando a multa percentual sobre o *valor comercial do bem, mercadoria ou serviço* nos percentuais de 10% se as mercadorias fossem tributadas (inc. IX) e 1% se as mercadorias fossem não tributadas (inc.

XI). Desta forma a alteração foi no sentido de unificar a multa para o percentual de 1% sobre o valor comercial do bem, mercadoria ou serviço, independentemente de serem tributadas ou não.

Importante destacar o que dispõe o art. 19 do RPAF/99:

*Art. 19. A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.*

Assim sendo, a indicação no auto de infração do inciso XI do art. 42 da Lei nº 7.014/96, em nada prejudica a acusação, tampouco aos efeitos da exigência da multa.

Ademais, com a modificação do texto legal não houve agravamento da penalidade aplicável a infração, referente a falta de registro na escrita fiscal de mercadorias adquiridas pelo estabelecimento.

O artigo 106, alínea “c” do CTN, prevê que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. No caso em lide, a alteração da lei continua prevendo penalidade para o ato praticado pelo contribuinte, contudo, comina a este ato uma pena menos severa. A penalidade mais severa decorrente da lei vigente na data da ocorrência do fato gerador é substituída por uma menos severa, advinda da modificação da lei.

Refuto o argumento da aplicação de “várias penalidades cumuladas, uma por cada fato isolado.”, haja vista que a multa tipificada no dispositivo supracitado se aplica ao somatório dos valores comerciais dos bens, mercadorias ou serviços que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal, não caracterizando várias multas. Trata-se de uma multa sobre um fato ilícito ocorrido durante vários períodos apurados de 2013 a 2015.

Quanto a arguição de que a multa aplicada foge da razoabilidade não subsiste.

As infrações consignadas neste processo por descumprimento de obrigação acessória – falta de registro na escrita fiscal, quando da aquisição de mercadorias tributáveis ou não, impõe à Administração Tributária adotar dispositivos acautelatórios para minimizar o descumprimento dessas prestações positivas e negativas.

A multa imposta se coaduna com a vontade do legislador estadual, nos exatos sentidos da prevenção, conferindo à sanção, com intuito de assegurar a conduta do sujeito passivo para cumprir a obrigação tributária acessória, através da intimidação junto à sociedade da prática infracional, eleita pela norma jurídica, para o fiel cumprimento da lei e evitar novo cometimento de conduta ilícita em face da legislação tributária posta.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206949.0005/18-5**, lavrado contra **DISLUB COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa no valor de **R\$152.357,89**, prevista no artigo art. 42, inciso XI, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de maio de 2019.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR