



Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Primeira Câmara de Direito Público



APELAÇÃO CÍVEL nº 0256074-53.2021.8.19.0001

APELANTE: INBRANDS S.A.

APELADO: ESTADO DO RIO DE JANEIRO

RELATOR: DESEMBARGADOR PAULO ASSED ESTEFAN

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ICMS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OMISSÃO DE EQUIPAMENTOS NA ELABORAÇÃO DE MAPA-RESUMO ECF. SENTENÇA DE IMPROCEDÊNCIA. MANUTENÇÃO. RECURSO DESPROVIDO.

I. CASO EM EXAME

1. Apelação interposta por Inbrands S.A. contra sentença que julgou improcedente o pedido de anulação de auto de infração lavrado em razão do descumprimento de obrigação acessória consistente na omissão de equipamentos na elaboração de Mapa-Resumo ECF, com imposição de multa no montante de R\$ 311.676,74 (trezentos e onze mil, seiscentos e setenta e seis reais e setenta e quatro centavos).

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

2. A questão em discussão consiste em verificar: (i) a nulidade da sentença por deficiência de fundamentação;





(ii) a possibilidade de retroatividade da lei tributária mais benéfica; (iii) a ocorrência de alteração do critério jurídico do lançamento; (iv) a incidência do teto da multa prevista no art. 63, VII, item 1, da Lei nº 2.657/96, em face do art. 67, §2º, do mesmo diploma legal; (v) a alegada violação aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e vedação ao confisco; e (vi) a configuração de infração única de natureza continuada.

III. RAZÕES DE DECIDIR

3. 3. A sentença enfrentou adequadamente as questões essenciais da controvérsia, inexistindo violação ao art. 489, §1º, do CPC.

4. A revogação do Livro VIII do RICMS/RJ pelo Decreto nº 47.033/2020 não suprimiu a tipificação da conduta como infração tributária, permanecendo hígida a penalidade do art. 63, VII, da Lei nº 2.657/96, razão pela qual não se aplica o art. 106, II, “a”, do CTN.

5. Não houve alteração do critério jurídico do lançamento, mas apenas explicitação, no processo administrativo, das razões para afastamento do teto da multa, com base no art. 67, §2º, da Lei nº 2.657/96, considerando a receita bruta anual da empresa.

6. A multa foi aplicada nos termos da legislação aplicável, sem evidência de desproporcionalidade ou efeito



confiscatório. Tratando-se de obrigação de registro diário, cada omissão configura infração autônoma, não havendo falar em infração única de natureza continuada.

IV. DISPOSITIVO E TESE

7. Recurso conhecido e desprovido.

Dispositivos relevantes citados: CPC, arts. 489 e 85, §11; CTN, arts. 106, II, "a", 144, 146; Lei nº 2.657/96, arts. 63, VII e 67, §2º.

Jurisprudência relevante citada: TJRJ, Apel. nº 0256037-26.2021.8.19.0001, Des. Jacqueline Lima Montenegro, j. 03/12/2024.

RELATÓRIO

Na forma do permissivo regimental (artigo 164 do Regimento Interno do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro), adota-se o relatório da sentença de index 542, que julgou a pretensão autoral nos seguintes termos:

“Trata-se de AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL movida por INBRANDS S.A em face de ESTADO DO RIO DE JANEIRO, onde a parte autora, em síntese, visa a desconstituição do crédito tributário relativo ao auto de infração nº 03.518381-3 lavrados em virtude da omissão de equipamentos quando da



Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Primeira Câmara de Direito Público



elaboração de Mapa Resumo ECF durante o período compreendido entre 17.12.2014 e 26.04.2016.

A inicial veio devidamente às fls. 03/12 e instruída de documentos às fls. 13/122.

Emenda à inicial às fls. 139/158.

Contestação apresentada às fls. 448/460, onde a parte ré, no mérito, alega que no presente caso não houve qualquer evidência de ilegalidade no ato administrativo e que a parte autora sequer teria comprovado qualquer prova de abuso de direito ou ilegalidade na conduta do fisco. Ao final, pugna, pela improcedência dos pedidos autorais.

Deferida a antecipação de tutela de urgência às fls. 462/464.

Réplica às fls. 486/504.

Manifestação da parte autora às fls. 518/519.

Manifestação do MP às fls. 526 em que não intervirá no presente feito.

Vieram os autos conclusos.

RELATEI. DECIDO.

A causa encontra-se madura para sentença. Passo, pois, ao julgamento do feito, nos termos do artigo 355, inciso I do Código de Processo Civil, não sendo necessárias outras provas.





Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Primeira Câmara de Direito Público



Trata-se de AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL movida por INBRANDS S.A em face de ESTADO DO RIO DE JANEIRO, onde a parte autora, em síntese, visa a desconstituição do crédito tributário relativo ao auto de infração nº 03.518381-3 lavrados em virtude da omissão de equipamentos quando da elaboração de Mapa Resumo ECF durante o período compreendido entre 17.12.2014 e 26.04.2016.

O ponto controvertido cinge-se pela exigibilidade do crédito tributário constituído em razão do auto de infração nº 03.518381-3.

No mérito, verifico que não assiste razão a parte Autora.

Dá análise dos autos, verifica-se que o Auto de Infração apresentado às fls. 57 constou como dispositivo infringido o art. 33 e 36, § 5º do Livro VIII do RICMS/00, in verbis:

"Art. 33. São obrigações dos usuários de ECF, além de outras previstas na legislação estadual:

[...]

IV - escriturar o Mapa Resumo ECF, quando obrigado, juntando a ele os respectivos cupons de Redução Z e de Leitura X;

[...]





Art. 36. Com base na Redução Z, as operações e prestações serão registradas, diariamente, no Mapa Resumo ECF, Anexo II, contendo:

[...]

§ 5.º Deverão constar do Mapa Resumo ECF todos os equipamentos autorizados para o estabelecimento, em uso ou não."

Portanto, estando o Auto de Infração devidamente identificado, não há qualquer ausência de fundamentação como aduzido pela ora Autora, sobretudo porque o recurso administrativo já fora apreciado pela Fazenda Pública Estadual.

Com relação a alegada retroatividade da lei tributária mais benéfica, uma vez que o Decreto Nº 47.033 de 16 de abril de 2020 em seu art. 3º revogou inteiramente o Livro VIII do RICMS/00 que embasou o Auto de Infração, há de ser observado o art. 144 do CTN, o qual dispõe:

"Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada."

Sendo assim, considerando que se trata de obrigação acessória, tendo esta restada incontroversa, em virtude da omissão de equipamentos quando da elaboração de Mapa Resumo ECF, pela parte Autora, durante o período compreendido entre 17.12.2014 e 26.04.2016, tal conduta não deixou de ser havida como conduta infracional.



Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Primeira Câmara de Direito Público



Considerando a Contestação ofertada, verifico que não se trata de Auto de Infração com vista ao pagamento de ICMS e sim do vício pela omissão de informação, o que ensejou a multa aplicada no Auto de Infração nº 03.518381-3 em razão da obrigação acessória relativa a 487 fatos geradores descumpridos.

Desta forma, trata-se de obrigação acessória a qual não exime a parte Autora do seu dever, tratando-se de multa formal aplicada de forma regular pela Fazenda Pública Estadual.

Neste sentido, dispõe o art. 113, § 2º e § 3º do CTN:

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

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

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

Quanto a alegada multa por infração continuada, dispõe o art. 67, § 2º da Lei Estadual 2657/1996:

"Art. 67. A aplicação das penalidades previstas neste Capítulo:

[...]





§2º Os limites superiores utilizados na fixação das multas previstas na Seção IV deste Capítulo, inclusive o previsto na alínea "c" do inciso III deste artigo, não se aplicam às empresas com valor de receita bruta anual superior ao equivalente em reais a 3.600.000 (três milhões e seiscentas mil) UFIR-RJ."

Desta forma, considerando que a parte Embargante não se eximiu em demonstrar a sua ausência de responsabilidade tributária frente a presunção de legitimidade e legalidade da administração pública no momento da constituição do Auto de Infração de ICMS, sobretudo pela responsabilidade diária quanto a omissão de informação de equipamento em Mapa Resumo ECF, constitui-se motivo o bastante pelo qual o pleito autoral não deverá ser acolhido.

Consoante a este entendimento, destaco o seguinte julgado do TJRJ:

"Agravo de Instrumento. Direito tributário. ICMS. Exceção de pre-executividade. Hipótese de retroatividade de lei mais benéfica ao contribuinte (art.106, inciso II, alínea "a", do CTN). Decisão que rejeitou a exceção de pre-executividade, sob o fundamento da necessidade de dilação probatória. Irresignação do excipiente. Retroatividade de lei mais benéfica ao contribuinte (art.106 do CTN). Matéria de ordem pública. Desnecessidade de dilação probatória. Incidência do verbete sumular nº 393 do E. STJ. No mérito, observa-se que a conduta omissiva do contribuinte apontada pelo fisco continua sendo havida como prática infracional, sujeita as sanções correspondentes (art.59 da Lei Estadual 2.657/96). A retroatividade da norma tributária mais benéfica ao contribuinte não pode ser utilizada nas hipóteses de falta de pagamento do tributo (art.106, inciso II, alínea "b", in fine, do CTN). Omissão da obrigação acessória (envio de dados eletrônicos) que inviabilizaria a aferição do recolhimento correto do tributo. Omissão de receita demonstrada através do confronto de informações



fornecidas pelas administradoras de cartões com os valores declarados pelo contribuinte. Lançamento do crédito tributário apontado na CDA que, no caso sub judice, ocorreu após o encerramento do processo administrativo. Inexistência de nulidade na certidão de dívida ativa que lastreia a execução fiscal. Prosseguimento da execução fiscal. DESPROVIMENTO DO RECURSO. (0078096-63.2019.8.19.0000 - AGRAVO DE INSTRUMENTO. Des(a). DANIELA BRANDÃO FERREIRA - Julgamento: 12/05/2020 - DECIMA QUARTA CAMARA DE DIREITO PRIVADO (ANTIGA 9ª CÂMARA CÍVEL))"

Por fim, tratando-se de multa formal decorrente do Auto de infração descrito anteriormente, por descumprimento da obrigação acessória com 487 fatos geradores, verifico que a multa no montante de R\$ 311.676,74 se encontra razoável e proporcional à conduta praticada, motivo pelo qual afasto qualquer hipótese de que se trata de ato com efeito confiscatório, eis que se encontra dentro da capacidade contributiva da parte Embargante.

Por estas razões, JULGO IMPROCEDENTE a presente demanda.

Via de consequência, JULGO EXTINTO o presente feito, com apreciação de seu mérito, com arrimo no artigo 487, I de nossa Legislação Adjetiva Civil.

Condeno o Embargante ao pagamento das custas e de honorários fixados em 10% sobre o valor atualizado da causa.

PI.

Com o trânsito em julgado, transla-se cópia da Sentença aos autos da execução fiscal de origem e, após, dê-se baixa e arquivem-se."



Recebo os presentes embargos de declaração interpostos, visto que tempestivos, porém, REJEITO-OS SUMARIAMENTE, por não haver na hipótese dos autos a presença de qualquer das circunstâncias previstas no artigo 1.022 do CPC. Os embargos visam a esclarecer dúvidas ou sanar eventuais omissões ou contradições da decisão/sentença, não podendo, através dos mesmos, pretender a embargante a modificação de seu conteúdo quanto ao mérito, e nem muito menos corrigir a interpretação ou apreciação dada pelo magistrado em sua fundamentação. No entendimento irrepreensível do E. STJ: "O inconformismo, que tem como real escopo a pretensão de reformar o decisum, não há como prosperar, porquanto incorrentes as hipóteses de omissão, contradição, obscuridade ou erro material, sendo inviável a revisão em sede de embargos de declaração, em face dos estreitos limites do art. 535 do CPC. Deveras, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão. (EDcl no AgRg no Ag 1104190 / SP - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 2008/0220847-7, Ministro LUIZ FUX". Além do mais, aplica-se ao presente caso o entendimento constante no enunciado n.º 52 da Súmula deste Tribunal, segundo o qual o magistrado não é obrigado a abordar todos os argumentos levantados pelas partes quando outros, por si só, já sejam suficientes para afastá los. Assim sendo, a decisão/sentença alvejada deverá permanecer tal como foi lançada, sendo que eventual inconformismo da parte embargante deverá, caso queira, ser manifestado pela via recursal própria, adequada e no prazo legal. Intimem-se

Embargos de declaração opostos pela parte autora no index 566, alegando a existência de omissões na sentença.



Contrarrazões aos embargos no index 577.

Os embargos foram rejeitados, nos seguintes termos (index 581):

“Recebo os presentes embargos de declaração interpostos, visto que tempestivos, porém, REJEITO-OS SUMARIAMENTE, por não haver na hipótese dos autos a presença de qualquer das circunstâncias previstas no artigo 1.022 do CPC.

Os embargos visam a esclarecer dúvidas ou sanar eventuais omissões ou contradições da decisão/sentença, não podendo, através dos mesmos, pretender a embargante a modificação de seu conteúdo quanto ao mérito, e nem muito menos corrigir a interpretação ou apreciação dada pelo magistrado em sua fundamentação.

No entendimento irrepreensível do E. STJ:

"O inconformismo, que tem como real escopo a pretensão de reformar o decisum, não há como prosperar, porquanto inócuentes as hipóteses de omissão, contradição, obscuridade ou erro material, sendo inviável a revisão em sede de embargos de declaração, em face dos estreitos limites do art. 535 do CPC.

Deveras, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão. (EDcl no AgRg no Ag 1104190 / SP - EMBARGOS DE



Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Primeira Câmara de Direito Público



*DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO
2008/0220847-7, Ministro LUIZ FUX".*

Além do mais, aplica-se ao presente caso o entendimento constante no enunciado n.º 52 da Súmula deste Tribunal, segundo o qual o magistrado não é obrigado a abordar todos os argumentos levantados pelas partes quando outros, por si só, já sejam suficientes para afastá-los.

Assim sendo, a decisão/sentença alvejada deverá permanecer tal como foi lançada, sendo que eventual inconformismo da parte embargante deverá, caso queira, ser manifestado pela via recursal própria, adequada e no prazo legal.

Intimem-se"

Irresignada, a autora interpôs recurso de apelação no index 589, alegando, preliminarmente, a nulidade da sentença por deficiência de fundamentação, ao argumento de que o juízo de origem deixou de enfrentar as seguintes questões: (i) a incidência do art. 106, II, "a", do CTN, como exceção à regra do art. 144 do mesmo diploma; (ii) a limitação da multa ao teto de 2.000 UFIR-RJ previsto no art. 63, VII, item 1, da Lei Estadual nº 2.657/96; (iii) as razões que conduziram à aplicação do art. 67, §2º da Lei nº 2.657/96, para afastar o limite máximo da penalidade, em afronta ao princípio da autonomia dos estabelecimentos; e (iv) a caracterização da conduta como infração única e continuada.

Sustenta, assim, que a sentença é nula, nos termos do art. 489, §1º, incisos I, III e IV, do CPC, bem como do art. 93, IX, da Constituição da República.





No mérito, defende, inicialmente, a aplicação retroativa do Decreto Estadual nº 47.033/20, que revogou o Livro VIII do RICMS/RJ, inclusive o art. 36, §5º, dispositivo que fundamentou a autuação.

Argumenta que, tendo a norma superveniente deixado de definir a conduta como infração, deve incidir o art. 106, II, “a”, do CTN, por se tratar de ato não definitivamente julgado, configurando hipótese de retroatividade da norma tributária mais benéfica.

Nesse ponto, aduz que a sentença merece reforma para anular o auto de infração em virtude da retroatividade do Decreto nº 47.033/20, que revogou a obrigação imputada à apelante, prevista no art. 36, §5º do Livro VIII do RICMS/RJ, ao argumento de que seu descumprimento deixou de ser caracterizado como infração, nos termos do art. 106, II, “a”, do CTN.

Sustenta, ainda, que o auto de infração originalmente se fundamentou apenas no art. 63, VII, item 1, da Lei nº 2.657/96, o qual prevê multa equivalente a 200 UFIR-RJ por relatório, limitada a 2.000 UFIR-RJ por tipo de relatório, nas hipóteses de emissão de relatório relativo ao ECF com erros ou omissões. Afirma, contudo, que, após a impugnação administrativa, o Fisco alterou a fundamentação do auto de infração, passando a invocar o art. 67, § 2º, da mesma lei para afastar o limite máximo da penalidade.



Diante disso, alega que o art. 146 do CTN veda que o Fisco altere o critério jurídico do lançamento em consequência de decisão administrativa, de modo que o auditor-fiscal não poderia ter emendado o auto de infração para incluir uma nova fundamentação.

No que tange ao valor da multa, sustenta que a penalidade aplicada superou, em muito, o teto de 2.000 UFIR-RJ previsto na Lei Estadual e que tal limite somente poderia ser afastado na hipótese de estabelecimento com receita bruta superior a 3.600.000 UFIR-RJ, nos termos do art. 67, § 2º, da Lei Estadual nº 2.657/96. Argumenta, contudo, que, por força do princípio da autonomia dos estabelecimentos, a receita bruta a ser considerada para esse fim deve ser a do estabelecimento autuado, e não a soma da receita de todos os estabelecimentos da empresa, já que o ICMS é apurado de forma autônoma por cada estabelecimento, na forma do art. 11, § 3º, II, da LC nº 87/96.

Assim, aduz ser necessária a redução da penalidade lançada por meio do auto de Infração, com sua consequente adequação ao limite máximo de 2.000 UFIR-RJ, nos termos do art. 63, inciso VII, item 1, da Lei Estadual nº 2.657/96.

Alega, ademais, a inconstitucionalidade do art. 67, §2º, da Lei nº 2.657/96, por violação aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade, isonomia e vedação ao confisco, na medida em que impõe penalidade significativamente mais gravosa a contribuintes com maior receita bruta anual, embora tenham praticado infração idêntica àquela atribuída a contribuintes que possuem receita bruta anual inferior àquela prevista no dispositivo.



Sustenta, também, que, caso mantida a autuação, o caso concreto envolve sequência de infrações de mesma natureza, apuradas em uma única autuação fiscal, razão pela qual a conduta deve ser considerada infração continuada, sujeita, portanto, à imposição de multa única.

Por fim, impugna a fixação dos honorários advocatícios em 10% sobre o valor atualizado da causa, ao argumento de que não foram observadas as faixas percentuais previstas no art. 85, §3º, do CPC para as causas em que a Fazenda Pública é parte, requerendo a aplicação dos percentuais mínimos legais.

Sustenta, também que, caso mantida a autuação, o caso concreto envolve uma sequência de várias infrações de mesma natureza, apurados em uma única autuação fiscal, razão pela qual a infração deve ser considerada como de natureza continuada, e, portanto, sujeita à imposição de uma única multa.

Assim, pugna pelo provimento do recurso.

Contrarrazões apresentadas pelo Estado do Rio de Janeiro no index 628, pelo desprovimento do recurso.

Sustenta, preliminarmente, que, ao contrário do que afirma a apelante, a sentença recorrida enfrentou adequadamente os pontos essenciais da controvérsia, notadamente a legalidade do auto de infração, a inaplicabilidade da retroatividade da lei tributária mais benéfica, a natureza da obrigação acessória e a razoabilidade da multa aplicada.



Assevera que o fato de o magistrado não ter examinado detidamente todos os argumentos deduzidos pela parte não implica nulidade da decisão, desde que a fundamentação adotada seja suficiente para justificar a conclusão.

No mérito, aduz que a sentença aplicou corretamente o princípio da irretroatividade da lei tributária, previsto no art. 144 do CTN.

Afirma que a revogação posterior de dispositivo regulamentar que detalhava uma obrigação acessória não tem o condão de retroagir para desconstituir fatos geradores já ocorridos e infrações já consumadas. Destaca que a penalidade prevista no art. 63, VII, item 1, da Lei Estadual nº 2.657/96, relativa ao descumprimento de obrigações vinculadas ao ECF, permanece vigente e não foi revogada.

Sustenta, ainda, que o art. 106, II, “a”, do CTN somente se aplica quando a lei posterior deixa de definir o ato ou omissão como infração, o que não teria ocorrido no caso concreto. Afirmo que a conduta consistente na omissão de informações fiscais que inviabilizam a fiscalização continua a configurar infração à legislação tributária, ainda que a norma regulamentar específica que a detalhava tenha sido posteriormente revogada.

No que se refere à alegada violação ao art. 146 do CTN, argumenta que não houve alteração do critério jurídico do lançamento, mas apenas complementação da fundamentação do auto de infração no âmbito do processo administrativo tributário, providência admitida pelos arts. 49 e 50 do Decreto nº 2.473/79 (PAT), desde que não haja prejuízo ao exercício do direito de defesa.



Aduz que a complementação não alterou a infração imputada nem o dispositivo legal que a comina (art. 63, VII, item 1 da Lei Estadual nº 2.657/96), mas apenas esclareceu a razão pela qual o limite da multa não foi observado.

Alega, ainda, que não procede a tese da apelante segundo a qual o limite de 2.000 UFIR-RJ previsto no art. 63, VII, item 1, da Lei Estadual nº 2.657/96 deveria ser aplicado com base na receita bruta de cada estabelecimento isoladamente. Sustenta que, para fins de aplicação do art. 67, § 2º, da referida lei, deve ser considerada a receita bruta da pessoa jurídica como um todo, e não de cada estabelecimento individualmente, porquanto a norma faz referência à “empresa”, devendo ser interpretada à luz dos conceitos de direito privado, nos termos do art. 109 do CTN.

Defende, ademais, a constitucionalidade do art. 67, § 2º, da Lei Estadual nº 2.657/96, afirmando que a diferenciação de tratamento entre contribuintes com diferentes níveis de faturamento atende aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e isonomia material, na medida em que considera a capacidade econômica do contribuinte para fins de fixação da penalidade.

Sustenta, também, a inexistência de desproporcionalidade na multa aplicada, a qual teria sido corretamente considerada razoável e proporcional pela sentença, destacando que a penalidade decorreu do descumprimento de obrigação acessória em 487 ocorrências, não havendo falar em efeito confiscatório.



Por fim, rebate a alegação de infração continuada, afirmando que a elaboração do Mapa-Resumo ECF é uma obrigação diária, de modo que dia de omissão ou erro na sua confecção constitui um descumprimento autônomo da obrigação acessória, o que justifica a cumulação de multas.

Quanto aos honorários advocatícios, defende a manutenção da verba fixada em 10% sobre o valor atualizado da causa, sustentando que o percentual se encontra dentro da faixa prevista no art. 85, § 3º, do CPC, considerando o valor da demanda.

Assim, pugna pela manutenção da sentença.

É O RELATÓRIO.

VOTO

Satisfeitos os pressupostos intrínsecos e extrínsecos de admissibilidade, o recurso deve ser conhecido.

Cinge-se a controvérsia em verificar, preliminarmente, a alegada nulidade da sentença por deficiência de fundamentação, em suposta afronta ao art. 489, §1º, do Código de Processo Civil. No mérito, cumpre analisar se a sentença merece reforma em razão das teses suscitadas pela apelante, notadamente quanto (i) à retroatividade da lei tributária mais benéfica; (ii) à alegada alteração do critério jurídico do lançamento; (iii) à limitação da multa ao teto previsto no art. 63, VII, item 1, da Lei nº 2.657/96, à luz do art.



67, §2º, do mesmo diploma legal; (iv) à suposta violação aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e vedação ao confisco; e (v) ao argumento de que se trataria de infração única de natureza continuada.

Inicialmente, rejeita-se a preliminar de nulidade da sentença por deficiência de fundamentação.

Com efeito, verifica-se que a decisão recorrida enfrentou as questões centrais da controvérsia, analisando a legalidade do auto de infração, a inaplicabilidade da retroatividade da norma tributária mais benéfica, a natureza da obrigação acessória e a regularidade da multa aplicada.

O fato de o magistrado não ter se manifestado individualmente sobre todos os argumentos deduzidos pelas partes não implica nulidade da decisão, desde que os fundamentos adotados sejam suficientes para embasar a conclusão alcançada.

Assim, não se verifica violação ao artigo 93, inciso IX, da Constituição Federal, tampouco ao artigo 489 do Código de Processo Civil, uma vez que a sentença apresentou fundamentação lógica e suficiente, ainda que em sentido contrário ao pretendido pela recorrente.

Superada a preliminar, passa-se ao exame do mérito.

Da análise dos autos, verifica-se que não há controvérsia quanto ao descumprimento, pela empresa autora, de obrigação acessória consistente na omissão de



equipamentos quando da elaboração de Mapa-Resumo ECF durante o período compreendido entre 17/12/2014 e 26/04/2016, em afronta ao disposto nos artigos 33 e 36, §5º, do RICMS/00, circunstância que ensejou a lavratura do Auto de Infração nº 03.518381-3 (index 57) e a aplicação da multa prevista no artigo 63, VII, da Lei nº 2.657/96.

A autora sustenta, inicialmente, que a revogação do Livro VIII do RICMS/RJ pelo Decreto Estadual nº 47.033/20 implicaria a retroatividade da norma tributária mais benéfica, nos termos do art. 106, II, “a”, do Código Tributário Nacional.

Todavia, tal alegação não merece prosperar.

Isso porque a obrigação acessória cujo descumprimento ensejou a autuação encontrava-se plenamente vigente à época dos fatos geradores, ocorridos entre 2014 e 2016.

Nos termos do art. 144 do Código Tributário Nacional, o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador e rege-se pela legislação então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Ademais, embora o Decreto nº 47.033/2020 tenha revogado o Livro VIII do Regulamento do ICMS do Estado do Rio de Janeiro, tal alteração não implicou a supressão da tipificação da conduta como infração tributária.



Isso porque permanece hígida a penalidade prevista no art. 63, VII, da Lei Estadual nº 2.657/96, que sanciona o descumprimento de obrigações acessórias relativas ao ECF. Confira-se:

“Art. 63º. O descumprimento de obrigações acessórias relativas à utilização de Equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) e Programa Aplicativo Fiscal-ECF (PAF-ECF) ensejará, ao usuário, a aplicação das seguintes penalidades:

(...)

VII - deixar de emitir, gerar ou disponibilizar relatórios, inclusive em meio digital, relativos a ECF e PAF-ECF, ou fazê-lo com erros ou omissões.

1) MULTA: equivalente em reais a 200 (duzentas) UFIR-RJ, por relatório, limitada ao equivalente em reais a 2.000 (duas mil) UFIR-RJ por tipo de relatório;”

Assim, não procede a alegação de incidência do art. 106, II, “a”, do CTN, que admite a retroatividade apenas quando a lei posterior deixa de definir o ato ou omissão como infração. No caso, a conduta consistente na omissão de equipamentos na elaboração do Mapa-Resumo ECF permanece ensejando aplicação de penalidade.

Também não prospera a alegação de violação ao art. 146 do CTN, sob o argumento de que teria havido indevida alteração do critério jurídico do lançamento.

Conforme se extrai dos autos, não houve alteração do critério jurídico do lançamento, mas apenas complementação da fundamentação do auto de infração no



curso do processo administrativo tributário, com a explicitação das razões pelas quais não se aplicaria o limite máximo da multa.

A infração imputada permaneceu a mesma, bem como o dispositivo legal que prevê a penalidade, qual seja, o art. 63, VII, da Lei nº 2.657/96. A referência ao art. 67, §2º, do mesmo diploma legal apenas esclareceu a razão pela qual o limite superior da multa não seria aplicável no caso concreto, considerando a receita bruta anual da empresa.

No que se refere à limitação da multa ao teto de 2.000 UFIR-RJ, também não merece acolhida a tese da apelante de que a aferição da receita bruta deveria considerar apenas o estabelecimento fiscalizado.

Com efeito, o art. 67, §2º, da Lei Estadual nº 2.657/96 dispõe que os limites superiores das multas não se aplicam às empresas com receita bruta anual superior ao equivalente em reais a 3.600.000 UFIR-RJ, fazendo referência à pessoa jurídica como um todo, e não a cada estabelecimento individualmente considerado.

No caso concreto, conforme informações constantes do processo administrativo, a receita bruta anual da apelante, declarada na DECLAN-IPM, ultrapassa o limite legal previsto no referido dispositivo, razão pela qual não se aplica o teto de 2.000 UFIR-RJ estabelecido no art. 63, VII, item 1, da Lei nº 2.657/96.

Também não procede a alegação de que a penalidade aplicada violaria os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e vedação ao confisco.



A multa foi imposta com fundamento no art. 63, VII, da Lei Estadual nº 2.657/96, em decorrência do descumprimento de obrigação acessória prevista na legislação tributária, não se evidenciando qualquer desproporcionalidade manifesta apta a caracterizar violação aos princípios invocados.

Cumprido ressaltar que o controle jurisdicional dos atos administrativos limita-se à verificação de sua legalidade, não cabendo ao Poder Judiciário substituir a Administração Pública no juízo de conveniência e oportunidade inerente à atividade fiscalizatória, sob pena de afronta ao princípio da separação dos Poderes.

No caso concreto, não se vislumbra qualquer irregularidade no processo administrativo que culminou na lavratura do auto de infração e na aplicação da penalidade.

Ademais, embora a constitucionalidade do art. 67, §2º, da Lei Estadual nº 2.657/96 esteja sendo discutida no âmbito de incidente de arguição de inconstitucionalidade em trâmite perante o Órgão Especial deste Tribunal, verifica-se que não houve determinação de suspensão dos processos que versem sobre a matéria, razão pela qual inexistente óbice ao julgamento do presente recurso.

Nesse contexto, a multa aplicada, no montante de R\$ 311.676,74, revela-se razoável e proporcional à conduta praticada, não se tratando de sanção com efeito confiscatório.



Quanto à alegação de que se trataria de infração única de natureza continuada, igualmente não prospera.

Na hipótese, cuida-se de multa formal por descumprimento de obrigação acessória, consistente na omissão de equipamentos quando da elaboração dos Mapas-Resumo do ECF, tendo sido apurados 487 fatos geradores no período fiscalizado. Trata-se de registro diário, de modo que cada omissão de relatório configura infração autônoma.

Nesse sentido, revela-se pertinente colacionar precedente desta Câmara em caso análogo:

APELAÇÃO CÍVEL. TRIBUTÁRIO. ICMS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. SENTENÇA DE IMPROCEDÊNCIA DO PEDIDO QUE SE MANTÉM.

1. A autora pretende a anulação do crédito tributário consistente na multa por descumprimento de obrigação acessória, consistente na omissão de equipamentos quando da elaboração de Mapa-Resumo ECF.

2. Não houve simples revogação da norma e consequente atipicidade da conduta que deu origem ao auto de infração. A migração das atividades de controle fiscal para a forma digital gerou a necessidade de atualização para a forma da nota fiscal eletrônica, subsistindo a infração cometida.

3. A multa foi corretamente imposta levando em consideração o artigo 67, §2º, da Lei nº 2.657/1996, considerando que a empresa possui receita bruta anual superior ao equivalente em reais a 3.600.000 UFIR-RJ, não havendo que se falar em alteração do



Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro
Primeira Câmara de Direito Público



critério jurídico do auto de infração. Reiteração de condutas, não se tratando de infração única.

4. Desprovemento do recurso.

(0256037-26.2021.8.19.0001 - APELAÇÃO. Des(a). JACQUELINE LIMA MONTENEGRO - Julgamento: 03/12/2024 - PRIMEIRA CAMARA DE DIREITO PUBLICO)

Por fim, no que se refere aos honorários advocatícios, não assiste razão à apelante.

A verba honorária foi fixada em 10% sobre o valor atualizado da causa, percentual que se mostra compatível com os critérios estabelecidos no art. 85, §§ 2º e 3º, do Código de Processo Civil, não se verificando qualquer ilegalidade ou desproporcionalidade na fixação realizada pelo juízo de origem.

Por todo o exposto, **VOTO** no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso, majorando-se os honorários advocatícios sucumbenciais, na forma do art. 85, §11, do CPC, em 2% do valor arbitrado.

Rio de Janeiro, data do lançamento da assinatura digital.

PAULO ASSED ESTEFAN
Desembargador Relator

