



**Governo do Estado do Rio Grande do Norte**  
**Secretaria de Estado da Tributação**  
**COJUP - Coordenadoria de Julgamentos de Processos Fiscais**

---

**Decisão nº 162/2014**

**PAT nº:** 2.016/2013-6ª URT – **Protocolo Geral nº:** 293.833/2013-3  
**Auto de Infração:** 2.016/2013 – **OS:** 8.945, de 22/02/2013  
**Contribuinte autuado:** Maria Neide Freire de Araújo  
**Atividade:** Comércio varejista de combustíveis para veículos automotores  
**Domicílio Fiscal:** Mossoró/RN – **Inscrição Estadual:** 20.082.495-3  
**Período da auditoria fiscal:** 01/01/2008 a 13/03/2013

**Condutas Autuadas**

**Ocorrência 01:** *Saídas de mercadorias do estabelecimento, desacompanhadas de documentos fiscais, evento apurado em procedimento de Levantamento Específico de estoques;*

**Ocorrência 02:** *Entradas de mercadorias no estabelecimento, desacompanhadas de documentos fiscais, evento apurado em procedimento de Levantamento Específico de estoques.*

**1. Juízo de Admissibilidade**

A autuação foi protagonizada pelos auditores fiscais Cleuton Moura da Silva, AFTE-8, mat. 90.847-9 e Antonio Mairton Menezes de Oliveira Filho, AFTE-7, mat. 151.234-0, dotados da competência exigida pelo art. 6º da Lei Complementar 6.038/1990, pelo art. 58 do Decreto 22.088/2010 e pelo art. 31 do RPPAT - Regulamento de Processo e Procedimentos Administrativo Tributário, aprovado pelo Decreto 13.796/98. O contribuinte está legitimamente representado pelo sócio-administrador Maria Neide Freire de Araújo.

O auto de infração está consonante com os comandos do art. 44 do RPPAT/RN de forma que a peça autuante está admitida. Por extensão, também admitidos os lançamentos tributários nela contidos, aqui composto de seus elementos obrigatoriamente constituintes, preceituados no art. 142 do Código Tributário Nacional, quais sejam, as hipóteses de inci-

dência, o fato gerador, o montante do tributo devido, a penalidade cabível e a identificação do sujeito passivo.

A impugnação foi apresentada no dia 09/01/2014 (fl. 84), incluso, portanto, no prazo regulamentar de 30 dias, contado a partir da data da ciência da autuação pela parte autuada, consignada nos autos processuais como sendo a data de 10/12/2013. O prazo legal foi tempestivamente cumprido. O conteúdo da peça impugnatória está composto de acordo com o art. 88 do RPPAT/RN e a exemplo do auto de infração, plenamente admitida.

Atendidos os indispensáveis pressupostos formais de admissibilidade, juízo obrigatório preceituado no enunciado do art. 110 do RPPAT, a exigibilidade dos créditos tributários são reconhecidas como suspensas a partir de 10/12/2013, conforme o comando do art. 151, inciso III do Código Tributário Nacional:

*Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:  
III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;*

A Impugnação instaurou o litígio de natureza eminentemente tributária nos exatos termos do art. 56 e dos arts. 83 e 84 e topicamente extensivo às duas ocorrências evidenciadas no auto de infração. O sujeito passivo, exercendo o legítimo direito de defesa assegurado pelo RPPAT, manifestou expressa inconformidade com os resultados da auditoria fiscal no tocante às referidas condutas. O RPPAT disciplinou essa matéria e assim se expressa nos dispositivos destacados abaixo:

*Art. 56. O processo administrativo tributário tem por objetivos a solução de litígios de natureza tributária na esfera administrativa e a tutela dos direitos e interesses legalmente protegidos.*

*Art. 83. A impugnação da exigência instaura o litígio de natureza tributária, dando início ao processo administrativo, devendo ser apresentada, por escrito, no prazo de 30 (trinta) dias, a contar da ciência da intimação.*

*Art. 84. Não se instaura o litígio em relação à matéria que não tenha sido expressamente impugnada ou não questionada na impugnação.*

Passo ao breve relato de conhecimento do auto de infração, da impugnação e da contestação, resumidos, aqui neste juízo singular, sob a exclusiva ótica dos respectivos autores. Na medida do possível, os relatos serão consubstanciados com frases extraídas das peças examinadas, de forma a zelar-se pela máxima fidelidade ao conhecimento dos fatos e dos argumentos de natureza jurídica. Na sequência, julgo as questões preliminares e os méritos dos lançamentos tributários, desde que existentes e suscetíveis de apreciação.

## **2. Relato das Denúncias dos Autuantes**

Os lançamentos tributários estão consignados no auto de infração 02016/2013, datado de 03/12/2013 e decorreram de ordem de serviço na qual foi determinada a fiscalização dos

dência, o fato gerador, o montante do tributo devido, a penalidade cabível e a identificação do sujeito passivo.

A impugnação foi apresentada no dia 09/01/2014 (fl. 84), incluso, portanto, no prazo regulamentar de 30 dias, contado a partir da data da ciência da autuação pela parte autuada, consignada nos autos processuais como sendo a data de 10/12/2013. O prazo legal foi tempestivamente cumprido. O conteúdo da peça impugnatória está composto de acordo com o art. 88 do RPPAT/RN e a exemplo do auto de infração, plenamente admitida.

Atendidos os indispensáveis pressupostos formais de admissibilidade, juízo obrigatório preceituado no enunciado do art. 110 do RPPAT, a exigibilidade dos créditos tributários são reconhecidas como suspensas a partir de 10/12/2013, conforme o comando do art. 151, inciso III do Código Tributário Nacional:

*Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:  
III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;*

A Impugnação instaurou o litígio de natureza eminentemente tributária nos exatos termos do art. 56 e dos arts. 83 e 84 e topicamente extensivo às duas ocorrências evidenciadas no auto de infração. O sujeito passivo, exercendo o legítimo direito de defesa assegurado pelo RPPAT, manifestou expressa inconformidade com os resultados da auditoria fiscal no tocante às referidas condutas. O RPPAT disciplinou essa matéria e assim se expressa nos dispositivos destacados abaixo:

*Art. 56. O processo administrativo tributário tem por objetivos a solução de litígios de natureza tributária na esfera administrativa e a tutela dos direitos e interesses legalmente protegidos.*

*Art. 83. A impugnação da exigência instaura o litígio de natureza tributária, dando início ao processo administrativo, devendo ser apresentada, por escrito, no prazo de 30 (trinta) dias, a contar da ciência da intimação.*

*Art. 84. Não se instaura o litígio em relação à matéria que não tenha sido expressamente impugnada ou não questionada na impugnação.*

Passo ao breve relato de conhecimento do auto de infração, da impugnação e da contestação, resumidos, aqui neste juízo singular, sob a exclusiva ótica dos respectivos autores. Na medida do possível, os relatos serão consubstanciados com frases extraídas das peças examinadas, de forma a zelar-se pela máxima fidelidade ao conhecimento dos fatos e dos argumentos de natureza jurídica. Na sequência, julgo as questões preliminares e os méritos dos lançamentos tributários, desde que existentes e suscetíveis de apreciação.

## **2. Relato das Denúncias dos Autuantes**

Os lançamentos tributários estão consignados no auto de infração 02016/2013, datado de 03/12/2013 e decorreram de ordem de serviço na qual foi determinada a fiscalização dos

**Incorreta descrição de fatos.** O conteúdo do auto de infração deverá obedecer ao mandamento do art. 44 do RPPAT, especificamente os incisos IV e VII, quais sejam, a descrição clara da ocorrência e a citação expressa dos dispositivos legais infringidos.

Sob esse aspecto, diz o contribuinte, há que se salientar que na ocorrência 02, os agentes fiscais informam apenas que houve entrada de mercadoria desacompanhada de documentação fiscal, omitindo-se a infringência do inciso III do Art. 150 do RICMS/RN, que trata sobre o pagamento do imposto devido na forma e prazos previstos na legislação. Como não houve na descrição a citação do pagamento de ICMS, não é possível a cobrança de tal tributo.

**Erro no levantamento de estoque.** O contribuinte faz menção à documentação e livros fiscais para asseverar de que não houve entrada ou saídas de mercadorias desacompanhadas de notas fiscais e que a afirmativa contrária promovida pela autoridade autuante resultou de equívocos fiscalizatórios:

*a) Acena com o enunciado do art. 360 do RICMS para lembrar que na metodologia empregada pelos autuantes não teriam sido utilizados "as despesas, demais encargos, o lucro do estabelecimento e ainda outros elementos informativos";*

*b) Não consideradas as saídas do dia 13/05/2013;*

*c) Não foi considerado ainda pelos auditores fiscais no momento da medição dos tanques o chamado lastro, ou seja, volume de 300 a 400 litros que fica no final do tanque o que por óbvio, causou diferenças no levantamento físico do estoque;*

*d) Os auditores não consideraram, ainda, as perdas de evaporação do combustível na contabilização do estoque, perdas estas que devem ser contabilizadas e registradas como saídas, nos termos do que dispõe a portaria Nº. 26/92 do DNC;*

*e) Foram incluídas no levantamento dos auditores notas fiscais de aquisição, das quais o contribuinte não tem conhecimento, quais sejam: 5625, 5744, 31415, 32365, 33505, 10150. Outras notas fiscais computadas pelo Fisco o foram erroneamente incorporadas ao cálculo das entradas.*

*f) Nos exercícios de 2009, 2010, 2011, 2012 e 2013, as quantidades apontadas nas saídas do levantamento não correspondem às quantidades registradas nos ECF's;*

**Utilização de diversas metodologias de trabalho.** É norma cogente em procedimento contábil e fiscal, que qualquer levantamento deve ser realizado por um único método, o que não ocorreu no caso em tela.

**Ilegalidade da cobrança do ICMS na ocorrência 02.** A atividade principal do contribuinte é a revenda de combustível, cujo ICMS é recolhido por substituição tributária, desca- bendo a cobrança do ICMS pelas entradas das mercadorias.

**Multa confiscatória.** A Constituição Federal veda expressamente, a utilização de tributo com efeito de confisco. Mesmo assim, o Fisco Estadual arbitrou multa de 30% sobre o valor da mercadoria, o que equivaleria a mais de 100% (cem por cento) do ICMS.

Na exposição do pedido, a impugnante requer a nulidade da peça autuante com base nas questões preliminares aduzidas e a sua declaração de improcedência, motivadas pelas teses trazidas na abordagem das questões de mérito.

É o que há de relevante a relatar da peça de defesa e passo a descrever o pronunciamento da autoridade administrativa acerca da manifestação recursal do contribuinte.

#### **4. Relato da Contestação dos Autuantes**

Instada a pronunciar-se a acerca da manifestação recursal interposta pelo sujeito passivo, a autoridade autuante procede à resenha da impugnação, aprofundando o Relatório Circunstanciado de Fiscalização, integrante do auto de infração e na sequência, rebate todos os tópicos elencados. Passo ao relato.

**Termo de início e de encerramento de fiscalização.** O RPPAT no seu art. 36, incisos I e II considera que a ação fiscal é iniciada através de intimação fiscal ou por termo de início de fiscalização. O art. 37 § 2º dispõe que transcorridos curso de 60 dias, a fiscalização poderá ser sucessivamente prorrogada por qualquer ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

**Redução de multa.** O contribuinte foi cientificado do benefício da redução de multa, conforme consta do teor do Relatório Circunstanciado de Fiscalização, fl. 77.

**Decadência.** As ocorrências não são concernentes a tributos que atribuam ao sujeito passivo o dever de antecipar pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, como previsto no art. 150 § 4º e sim eventos infratores. No caso em tela, é aplicável a regra geral da decadência tributária.

**Incorreta descrição de fatos.** O auto de infração foi lavrado de conformidade com os requisitos estabelecidos no RPPAT, especialmente o art. 44.

#### **Erros de levantamento específico:**

- a) *No levantamento específico físico, os auditores consideram unicamente posições de quantitativos de mercadorias, como é da natureza do método.*
- b) *O Termo de Leitura de Memória Fiscal demonstra que as leituras foram realizadas no dia 13/03/2013;*
- c) *As notas fiscais 5625, 5744 e as demais citadas pela defesa foram digitadas por engano nas legendas das planilhas, mas não incluídas no cálculo efetuado nas planilhas.*
- d) *O contribuinte contesta os quantitativos de saídas colhidas no equipamento ECF, mas não contrapõe números consolidados alternativos, os quais na sua própria ótica seriam supostamente corretos.*
- e) *Os contestatários não apresentaram comentários acerca da evaporação de combustíveis, mencionada pela defesa.*

**Utilização de diversas metodologias.** Os auditores auditaram os estoques de combustíveis utilizando um único método de levantamento de estoques, baseado na fórmula ESTOQUE INICIAL + ENTRADAS = SAÍDAS + ESTOQUE FINAL.

**Ilegalidade de cobrança ICMS na ocorrência 02.** Os combustíveis são mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, mas neste caso, a responsabilidade é atribuída ao adquirente, visto que a mercadoria deu entrada sem a retenção do imposto pelo fornecedor.

**Multa confiscatória.** Não cabe aos auditores fiscais graduar o teor punitivo da norma, mas tão somente aplicá-la em conformidade com a legislação existente.

Face ao que foi exposto, a autoridade autuante entendeu que não há nulidade processual na autuação e requer a manutenção integral do auto de infração, além do reconhecimento do mérito.

Isto posto, ultrapassada a fase de conhecimento, este Julgador Fiscal passa a emitir o Juízo de Decadência e na sequência, julga as questões preliminares, os méritos e no final, formula a Decisão.

#### **5. Juízo de Decadência dos Direitos do Sujeito Ativo**

O juízo de decadência representa mandamento assentado na norma do art. 27 § 1º do RPPAT e segundo o qual, a decadência dos direitos creditórios deverá ser reconhecida de ofício pelo sujeito ativo, conforme é depreendido da simples interpretação literal do dispositivo:

*Art. 27. Os prazos de decadência e prescrição obedecerão ao disposto na legislação de cada tributo, respeitadas as regras do Código Tributário Nacional.*

*§ 1º A decadência e a prescrição devem ser reconhecidas e declaradas de ofício.*

Embora a declaração a que faz referência o dispositivo legal esteja adstrita unicamente às situações do efetivo decaimento do direito ao lançamento tributário, este Julgador Fiscal em atenção à boa técnica, vai pelo caminho contrário e declara que os fatos geradores abarcados pelos lançamentos de ofício efetuados estão fora do alcance do instituto de decadência tributária, inclusive o exercício fiscal cogitado pelo contribuinte.

O contribuinte requer o reconhecimento da improcedência dos créditos tributários correspondentes ao ano de 2008 e faz a remissão do art. 150 § 4º do CTN, a título de respaldar a invocação da tese de decadência do imposto e multa daquele período. O dispositivo é considerado como regra especial da decadência tributária e alcança, com exclusivismo, os tributos lançados por homologação, como é o caso do ICMS. Nessa modalidade de lançamento, o lustro decadencial seria contado a partir do período da ocorrência do fato gerador.

De fato, o direito tributário posto no Código Tributário Nacional define como de natureza homologatória o lançamento tributário pertinente aos impostos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo antes da real cobrança do Fisco, como preceitua o art. 150 do CTN:

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.*

*§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.*

*§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Entretanto, se o lançamento homologatório é peculiar e exclusivo para a espécie tributária ICMS, a modalidade de lançamento *ex-officio* poderá ser comum a todos os tributos e há hipóteses de incidências definidas no Código Tributário Nacional remetendo o enquadramento decadencial para o a regra geral do art. 173 inciso I do CTN. Senão, vejamos:

*Art. 149. O lançamento é **efetuado** e revisto **de ofício** pela autoridade administrativa nos seguintes casos (grifo meu):*

*I - quando a lei assim o determine;*

*V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;*

*VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;*

*VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;*

*Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.*

Vê-se, então, que, quando o contribuinte comete erros, omissões, inexatidões e conduta fraudulenta, mesmo nos casos de tributos sujeitos ao lançamento homologatório de pagamento, o Fisco procede ao lançamento de ofício para apurar as inexatidões e intima o contribuinte aos eventuais recolhimentos complementares.

Assim, não é regra invariável, como faz supor o contribuinte, de que o ICMS é tributo sujeito exclusivamente ao lançamento por homologação e no qual o prazo decadencial é contado a partir da data do fato gerador, conforme assentado no art. 150 § 4º do CTN.

Os lançamentos ora impugnados são caracteristicamente *ex-officio* em função do recolhimento a menor do imposto, procedido pelo contribuinte em função de inexatidão ou omissão do sujeito passivo. De outra parte, há que se enfatizar que não se homologa pagamento que não ocorreu, mesmo parcial. Pagamento parcial não extingue crédito tributário e não constitui pagamento, como reconhecem os tribunais superiores nas controvérsias que envolvem denúncia espontânea *versus* parcelamento.

É flagrantemente falsa a premissa aonde está assentado o raciocínio jurídico da defesa e que portanto não conduz automaticamente à dedução de que neste caso, vale a regra especial da decadência ínsita no art. 150 § 4º, a não ser em cognição sumária e descuidada.

Há precedentes judiciais do STJ cujos ínsitos pensamentos jurídicos são manifestadamente contrários ao exclusivismo da regra do art. 150 § 4º para a modalidade de lançamento por homologação. No precedente abaixo destacado, por exemplo, envolvendo litígio em torno de questões de ICMS, o tribunal aplicou o art. 173, inciso I do CTN. Julgamento proferido pelo Ministro do STJ, Humberto Martins, em 04/09/2007:

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES.

1. A jurisprudência do STJ firmou o entendimento no sentido de que, havendo creditamento indevido de ICMS, o prazo decadencial para que o Fisco efetue o lançamento de ofício é regido pelo art. 173, I, do CTN, contando-se o prazo de cinco anos, a partir do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, donde se deduz a não ocorrência, in casu, da decadência do direito de o Fisco lançar os referidos créditos tributários.

2. "Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando ocorre o recolhimento em desconformidade com a legislação aplicável, deve a autoridade fiscal proceder ao lançamento de ofício (CTN, art. 149), iniciando-se o prazo decadencial de cinco anos no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito (art. 173, I, do CTN)." (REsp 973189/MG, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 04/09/2007, DJ 19/09/2007, p. 262).

Observe-se que o precedente viabiliza explícita e juridicamente o entendimento para qualquer caso de recolhimento indevido de ICMS, quando está asseverado textualmente que, compensa repetir:

*"nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando ocorre o recolhimento em desconformidade com a legislação aplicável, deve a autoridade fiscal proceder ao lançamento de ofício (CTN, art. 149), iniciando-se o prazo decadencial de cinco anos no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito".*

Ou seja, as ocorrências do auto de infração estão sujeitas à contagem do prazo decadencial segundo a regra geral do art. 173, inciso I. Dessa forma, o exercício fiscal do ano de 2008 está inserto no auto de infração.

Postos os fatos, a doutrina e a jurisprudência, julgo improcedente a tese da decadência exposta pela impugnante.

## **6. Juízo das Questões Preliminares**

As questões preliminares são individualmente julgadas, como se segue:

### **a) Termo de início de fiscalização e prazo de duração da fiscalização.**

**Primus.** A Lei 5.172/66, instituidora do Código Tributário Nacional, inicialmente promulgada como de natureza ordinária, foi recepcionada pelos sucessivos textos constitucionais na condição de lei complementar e teve como finalidade dispor sobre normas gerais de

direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, obrigando-os a adotarem institutos comuns e básicos. E assim, ensejar a simplificação da legislação tributária nacional.

O *status* jurídico de lei complementar é justificável em virtude do conteúdo material de seu corpo normativo, afinado com as exigências do preceito constitucional do art. 146:

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

A importância da Lei 5.172 reside no fato de ter possibilitado a sistematização da disciplina jurídica básica - aqui vale enfatizar o vocábulo "básico" - do tributo, dando-lhe organicidade e condições de aplicação. A palavra "básica" é semanticamente equivalente à expressão "normas gerais de direito tributário", textualmente enunciada no seu art. 1º:

*Art. 1º Esta Lei regula, com fundamento na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no artigo 5º, inciso XV, alínea b, da Constituição Federal, as **normas gerais de direito tributário** aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva **legislação complementar, supletiva ou regulamentar.***

Como pontuou Pontes de Miranda, não se trata de lei de tributação, mas de lei sobre leis de tributação (Pontes de Miranda, Comentários à Constituição. 1987, pág. 383). É em suma, instrução para a elaboração de leis de tributação da União, Estados e Municípios, naquilo em que ela não petrificou como apanágio dela mesma. Já as normas tributárias que fogem à classificação de básicas, são remetidas para as competências dos entes federativos e tratam-se das demais não elencadas pelo legislador constitucional no art. 146 da Constituição Federal.

O art. 1º do CTN, já mencionado, em sua parte final, deixa expresso que as normas gerais não prejudicarão a legislação complementar, supletiva ou regulamentar da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Assim entendeu o STJ, no acórdão relatado pelo min. Garcia Vieira:

*REsp 49274/PE*

*Recurso Especial 1994/0016326-6*

*ICMS - Fornecimento de alimentação e bebidas. Os estados também legislam sobre direito tributário. A competência da União para legislar normas gerais não exclui a competência supletiva dos estados e se não existir lei federal dispondo sobre estas normas, sua competência será plena. A lei estadual, estabelecendo a base de cálculo do ICMS, não viola a súmula n. 574.*

Posto que o estabelecimento de prazos de duração de fiscalização promovida pelo sujeito ativo ou mesmo a emissão de atos administrativos com ela relacionada, como é exemplo o Termo de Início de Fiscalização, não são matérias típicas da lei tributária complementar, foram transferidas, segundo o comando do art. 196 da lei 5.172/66, para a legislação tributária dos Estados. É o que mansamente se depreende da leitura conjunta dos arts. 1º e 196 do CTN:

*Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, **na forma da legislação aplicável**, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.*

Assim, há evidente impertinência, de origem, na insinuação suscitada pelo contribuinte de que o auto de infração teria hostilizado o art. 196 do CTN. A norma nacional não é autoaplicável, é genérica, e remeteu a matéria para a legislação inferior, regulamentadora.

Em outra direção, cabe destacar que nos lançamentos de ofício, pela sua própria definição, o sujeito ativo quase sempre efetua o lançamento tributário sequer sem emitir a intimação inaugural anunciando a existência de procedimentos fiscais preparatórios, dispensando-se inclusive a lavratura do Termo de Início de Fiscalização. O contribuinte é notificado do lançamento já como ato final e acabado, embora sujeito ao contraditório e à livre defesa pela via de todos os recursos administrativos disponíveis.

Forçoso, então, reconhecer-se que a interpretação do art. 196 está sujeita a temperamentos dos casos concretos e que, sobre a exigência da expedição de termo de início de procedimentos ou assemelhados, impera a relatividade das situações. Ademais, o auto de infração não se constitui em sentença final. Conjugado com a legislação processual tributária, disponibilizam ambos, os instrumentos, prazos e recursos suficientes para o contribuinte exercer a ampla defesa e inclusive, para demonstrar que a omissão do formalismo em discussão tenha efetivamente prejudicado o estabelecimento.

A Receita Federal do Brasil tem um entendimento semelhante, como está a comprovar recentíssima decisão do CARF no Acórdão 1401-000.984. Os sócios do estabelecimento foram notificados de autuação, sem que antes, houvesse a comunicação intimatória. Enfatizaram os conselheiros que os autuados foram posteriormente notificados da autuação, facultando-se-lhes o exercício da ampla defesa e a possibilidade de apresentação da impugnação:

*Contribuinte: PINK ALIMENTOS DO BRASIL LTDA  
Data: 02/10/2013  
Nº Acórdão: 1401-000.984*

*Ementa: Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2002 SÓCIOS. RETIRADA DA SOCIEDADE. FISCALIZAÇÃO POSTERIOR. NOTIFICAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO CARACTERIZAÇÃO. Não caracteriza cerceamento de defesa dos sócios aos quais se imputou responsabilidade pelos tributos devidos pela sociedade da qual se retiraram antes do início da ação fiscal, quando são regularmente notificados da autuação, momento em que lhes é facultado o exercício do contraditório e da ampla defesa, mediante a possibilidade de acesso aos autos e a apresentação de impugnação ao lançamento.*

A verdade é que a lavratura ou a omissão processual de termo de início de fiscalização ou equivalente, não ocasiona maior ou menor veracidade à apuração dos elementos fatuais de significação tributária. Vale as indagações:

*a) A ausência de termo de início de fiscalização "fabrica" fatos infratores pregressos que não estavam preexistentes, prejudicando o contribuinte com ficções?*

*b) A omissão do Fisco provocou prejuízos de defesa ao contribuinte, com relação aos fatos apurados na autuação? Os prejuízos estão demonstrados?*

Na mesma linha de raciocínio jurídico, o Superior Tribunal de Justiça, como visto na decisão abaixo, não obstaculizou o prosseguimento normal de ação penal em virtude de questionamentos relativos a formalismos administrativos envolvendo termo de início de fiscalização. A apuração dos fatos, a comprovação das denúncias e a posterior ampla defesa do acusado é que constituem os elementos primaciais decisórios:

*HC 55290/SP - Data do Julgamento: 04/10/2012*

*HABEAS CORPUS*

*Relator: Ministro OG FERNANDES*

*Ementa: habeas corpus substitutivo de recurso ordinário constitucional. Impossibilidade. Não conhecimento. Previsão constitucional expressa do recurso ordinário como instrumento processual adequado ao reexame das decisões de tribunais denegatórias do writ. Adulteração de combustível. Sonegação fiscal. Incompetência da justiça comum estadual. Alegação. Inépcia da denúncia e ausência de justa causa. Inocorrência.*

*9. É apta a denúncia que descreve o fato delituoso, com todas as circunstâncias, possibilitando o exercício da ampla defesa.*

*10. Eventual discussão acerca de nulidade ocorrida na intimação para início do procedimento fiscal de cobrança do crédito tributário constituído não tem o condão de impedir o prosseguimento de ação penal.*

*11. Habeas corpus não conhecido*

Em sua conhecida e respeitada produção doutrinária, o professor Humberto Theodoro Júnior abordou o tema aqui presente, qual seja, o formalismo processual em confronto com a busca da verdade substancial:

*A técnica processual, por sua vez, reclama a observância das formas (procedimentos), mas estas se justificam apenas enquanto garantias do adequado debate em contraditório e com a ampla defesa. Não podem descambar para o formalismo doentio e abusivo, empregado não para*

*cumprir a função pacificadora do processo, mas para embaraça-la e protela-la injustificadamente (Curso de Direito Processual. Vol 01, pág. 16).*

Hostil não é o magistério do prof. Hugo de Brito Machado Segundo, conforme vemo-lo assentar em "O Processo Tributário", pág. 125:

*No âmbito dos processos administrativos, vigora o princípio do formalismo moderado, segundo o qual as formas somente são exigíveis quando indispensáveis a finalidade a qual o processo se destina, ou seja, quando indispensáveis ao prestígio do princípio do devido processo legal em seu aspecto substantivo e de todos os seus desdobramentos (ampla defesa, contraditório).*

Há intensa relação entre denúncia espontânea e início de fiscalização. Tanto é assim, que é nos comentários referentes ao art. 138 do CTN onde mais largamente os doutrinadores abordam o tema do início de fiscalização. Ou seja, não faria sentido esse formalismo se não estivesse associado ao instituto da denúncia espontânea. Nenhuma relação guarda com a exatidão dos resultados da fiscalização ou com a ampla defesa do contribuinte, devidamente assegurada na fase litigiosa do processo administrativo tributário. O entendimento é compartilhado pela Receita Federal do Brasil:

*MINISTÉRIO DA FAZENDA. SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM SÃO PAULO. 7ª TURMA. ACÓRDÃO Nº 16-20119 de 15 de janeiro de 2009. PRELIMINAR. NULIDADE. FALTA DE LAVRATURA DO TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO. LANÇAMENTO ORIUNDO DE DILIGÊNCIA FISCAL. A inexistência de termo de início de ação fiscal não é condição para invalidação do procedimento fiscal, prestando-se o mesmo apenas para demarcar a exclusão da espontaneidade do contribuinte.*

*Ad argumentum*, cabe ponderar que a formalidade representada pelo termo de início de fiscalização é antes de tudo, um ato administrativo que interessa fundamentalmente ao sujeito ativo, como anteparo de impedir que o atuado invoque o instituto da denúncia espontânea em seu favor, fugindo de autuações, nas mais das vezes, cabíveis.

Se há alguém que deva ser penalizado pela conduta omissiva de não expedir o termo de início de fiscalização, esse é o auditor fiscal, em decorrência de descumprimento de obrigação funcional de interesse do Fisco, conduta, aliás, não comprovável na presente autuação.

**Secundus.** Se a omissão de lavratura do Termo de Início de Fiscalização é por si só elemento insuficiente para justificar a anulação de procedimento fiscal, como anteriormente demonstrado, que dizer então, quando o formalismo foi devidamente cumprido pela autoridade atuante?

Estão presentes ao caderno processual os Termos de Leitura de Memória Fiscal (fl. 11), a Declaração de Estoques e Encerrantes (fl. 14), ambos datados de 13/03/2013, o Termo

de Início de Fiscalização (fl. 16) e o Termo de Intimação Fiscal (fl. 20), os dois últimos datados de 06/06/2013.

A matéria está sob a regência do art. 36, inciso I do RPPAT:

*Art. 36. A ação fiscal considera-se iniciada:*

*III - por qualquer outro ato escrito praticado por agente do Fisco, competente para o procedimento, que assinale o início da ação fiscal relacionada com a infração, com prévio conhecimento do contribuinte, seu representante ou preposto.*

O dispositivo estabelece que a ação fiscal poderá ser formalmente iniciada por qualquer ato lavrado pela autoridade autuante, desde que acolhido pelo contribuinte ou pelo representante legal. A interpretação literal do enunciado revela a adesão da Secretaria de Tributação ao formalismo administrativo moderado, já comentado, bem como ao substancialismo dos atos, na medida em que está sendo reconhecido que o início da fiscalização dispensa a emissão de documento obrigatoriamente intitulado Termo de Início de Fiscalização. Qualquer termo escrito, acolhido pelo contribuinte, que irretorquivelmente seja de natureza fiscalizatória, estará anunciando o início dos atos preparatórios de eventual lançamento tributário. E tal função foi cumprida pelo Termo de Leitura de Memória Fiscal (fl.11), o qual, em razão do parágrafo único do art. 138 do CTN é juridicamente equiparável a um termo de início de fiscalização, dado que substancialmente, cumpre a função de iniciar procedimento fiscalizatório.

*Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.*

*Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.*

Está claro, então, a este juízo singular, que a autoridade autuante cumpriu plenamente o mandamento do art. 36, inciso III do RPPAT.

**Tertius.** Quanto ao protesto apresentado pela Assessoria Jurídica do contribuinte, relacionado a possível ultrapassagem do prazo da fiscalização, assinala-se que ele foi forçosa e tacitamente prorrogado, entre outros motivos, em decorrência do considerável excesso de tempo consumido pelo contribuinte para repassar documentos fiscais utilizáveis nos atos preparatórios do lançamento.

A Intimação Fiscal datada de 06/06/2013, conferindo prazo de 72 horas para entrega de documentos, foi atendida somente em 13/08/2013, um atraso de 67 dias, a despeito da repartição fiscal ter concedido prazo adicional de 10 dias, por solicitação do próprio contribuinte (fl. 21). Mais grave ainda, o mandado intimatório foi apenas parcialmente atendido (fl. 22), provocando atrasos e dificuldades inesperadas aos procedimentos fiscais indispensáveis à confecção dos dois lançamentos tributários constantes do auto de infração.

Em decorrência da procrastinação proporcionada pelo contribuinte, haveria que se encontrar uma data a ser erigida como marco inicial da prorrogação da ação fiscal. Essa data

necessariamente recai em 21/11/2013, data em que os auditores fiscais concluíram a elaboração das planilhas de cálculo do crédito tributário (fls. 25 e 74). Essa data é assim, o *dies a quo* para a contagem do prazo da prorrogação da fiscalização, concluível em 21/01/2014. Dado que a notificação de lançamento ocorreu em 10/12/2013, está configurada a prorrogação tácita dos trabalhos, afinada com o mandamento do art. 37 § 2º do RPPAT.

*Art. 37. O início da ação fiscal relacionada com a infração exclui a espontaneidade do sujeito passivo com relação aos atos anteriormente praticados, devendo a ação fiscal ser concluída no prazo máximo de 60 (sessenta) dias, podendo ser prorrogada por igual período.*

*§ 2º Para os efeitos deste artigo, os termos fiscais terão eficácia pelo prazo de 60 (sessenta) dias, podendo ser renovado sucessivamente, por igual período, por qualquer ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, inclusive pela resposta da intimação, ou pelo pedido do sujeito passivo de prazo para seu atendimento.*

**Quartus.** Pertinente concentrar a atenção em outro território. O sujeito ativo dispõe do prazo de 5 anos para proceder ao lançamento de ofício em qualquer momento desse intervalo de tempo, contado a partir do primeiro ato expedido para o contribuinte, como preceitua o art. 173 § Único da Lei Complementar 5.172/66:

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

Constituir o crédito tributário no intervalo dos cinco anos é direito subjetivo do Fisco, contado a partir da primeira medida preparatória do lançamento. Neste caso, o evento ocorreu em 13/03/2013 (fl. 11). Logo, até o termo final de 14/03/2018, o sujeito ativo detém o direito subjetivo de completar a notificação do lançamento. Nesse intervalo, o Fisco poderia prorrogar tantas vezes quanto fossem necessárias o prazo de 60 dias para concluir o lançamento, ou seja, até o momento aonde começaria a decadência tributária.

Entretanto, se a Lei Complementar proporcionou esse direito ao Fisco, o RPPAT/RN disciplinou o exercício desse mesmo direito, estabelecendo os critérios da prorrogação, contada a partir da data do último ato escrito, acrescido do intervalo de 60 dias. Além desse marco final, todos os "termos fiscais", como cita o §2º do art. 37, estarão sem efeito, restando ao Fisco, a partir daí, somente a conclusão do lançamento e de sua notificação ao contribuinte.

Segundo consta do caderno processual, o último documento escrito foi lavrado em 13/08/2013. Acrescendo-se 60 dias a esse marco inicial, chega-se ao marco final em 13/10/2013. Como, a partir dessa data, nenhum outro documento foi emitido pelo Fisco, está plenamente válido o auto de infração, pois o agente fiscal não se valeu de nenhum documento solicitado após a data de 13/10/2013. Dentro do prazo de 60 dias para efetuar a fiscalização, o Fisco obteve todos os documentos necessários aos dois lançamentos fiscais e a partir daí exerceu trabalhos administrativos de âmbito interno, como é da natureza do lançamento de ofício.

Também examinado sob este ângulo, descabido reivindicar a anulação do auto de infração.

#### **b) Ausência de intimação para pagamento de multa com redução.**

O art. 341 do Regulamento do ICMS, efetivamente, concede aos contribuintes a faculdade de obter a redução de multa em até 80%, desde que atendidas as condicionalidades fixadas no mesmo preceptivo.

O contribuinte argumenta que não foi notificado da presença desse benefício e diante do descumprimento do formalismo, omitido pelo sujeito ativo, compreende que a peça autuante é passível de anulabilidade e a requer.

Inicialmente, este juízo rememora que não se pode deixar de cumprir a lei sob a alegação de seu desconhecimento. Está é uma prescrição expressamente assentada no art. 3º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, promulgada há mais de 70 anos. Se essa norma, uma das mais conhecidas e citadas do ordenamento jurídico brasileiro, cria a presunção absoluta de que todos conhecem as leis, leis entendida no sentido amplo de norma, no caso em discussão sequer há a presença de uma presunção. A própria defesa conhecia o art. 341 do RICMS e tanto é assim que o citou em toda a extensão, e diga-se de passagem, com muita propriedade. E não somente a Assessoria Jurídica do contribuinte, mas o contabilista responsável pela escrituração contábil e fiscal do estabelecimento lida diuturnamente com o Regulamento do ICMS, tornando-se inaceitável, assim, sob quaisquer ângulos em que a questão seja apreciada, a alegação de que o dispositivo é desconhecido e que essa ignorância tenha prejudicada o estabelecimento comercial.

Há clara e dispensável redundância no enunciado do art. 44, inciso IX do RPPAT, segundo o qual o auto de infração deve conter intimação do autuado para defender-se ou recolher os tributos e multas apurados no prazo da impugnação, com a redução cabível.

Julgo como improcedente essa tese preliminar defendida pelo contribuinte e aduzo ainda, os comentários abaixo formulados, a título de reforço argumentativo, embora dispensáveis.

Incorre o contribuinte em indiscutível deslealdade processual ao declarar que não foi notificado da possibilidade de recolher as penalidades cominadas. A página de rosto da peça autuante estampa muito claramente a informação, classificada pelo contribuinte como omissa face a ausência de assinatura. Ocorre que o contribuinte após a sua assinatura no campo imediatamente ao lado, ao cientificar ao Fisco que recebeu a 2ª via do auto de infração. Ao alegar que não viu ou que desconheceu a informação, está infringindo diretamente o art. 14 do Código Civil brasileiro:

*Art. 14. São deveres das partes e de todos aqueles que de qualquer forma participam do processo:*

*I - expor os fatos em juízo conforme a verdade;*

*II - proceder com lealdade e boa-fé;*

*III - não formular pretensões, nem alegar defesa, cientes de que são destituídas de fundamento;*

*IV - não produzir provas, nem praticar atos inúteis ou desnecessários à declaração ou defesa do direito.*

*V - cumprir com exatidão os provimentos mandamentais e não criar embaraços à efetivação de provimentos judiciais, de natureza antecipatória ou final.*

A conduta de deslealdade processual cometida pelo sujeito passivo torna-se ainda mais notoriamente comprovada diante do fato de que o representante legal do autuado formalmente recebeu a 2ª via do auto de infração, o qual além de fazer referência ao art. 341 na folha de rosto, como já mencionado, repete a mesma informação no Relatório Circunstanciado de Fiscalização presente na fl. 75.

Além do mais, a entrega do auto de infração representa evento formal que em si mesmo, implica na devida notificação ao contribuinte de todos os efeitos legais irradiados da peça autuante, inclusive a notificação acerca do direito subjetivo do estabelecimento de obter o benefício da notificação. Misabel Derzi faz alusão ao rico conteúdo de um auto de infração (Comentários ao Código Tributário Nacional, 2008, pág. 371):

*Assim o auto de infração pode reunir atos jurídicos diferentes, que se sujeitam a regimes jurídicos diversos, a saber:*

*a) o lançamento de tributo, propriamente dito;*

*b) o ato de aplicação de sanções;*

***c) o ato de intimação do autuado.***

Deslealdade processual é ato profundamente ofensivo à busca da verdade material e da Justiça tributária.

### **c) Incorreta descrição de fato.**

Em sua defesa, o contribuinte salienta que a autoridade autuante não teria descrito corretamente a ocorrência 02, omitindo a cobrança do ICMS e em decorrência, classifica como incabível a exigibilidade do imposto.

A descrição de conduta delinea o comportamento infrator do contribuinte, e deve refletir tão somente a causa que motivou o auto de infração. A sua formulação está adstrita a descrever a causa da denúncia tributária e prescinde de estender-se, mesmo que resumidamente, aos efeitos da conduta infratora. Os efeitos do lançamento, como são as cobranças do imposto e da penalidade, têm seus campos próprios de registros, como é o caso da planilha Demonstrativo de Débito Fiscal, parte integrante do auto de infração e o qual traz detalhada exposição do *quantum* tributário.

A descrição da conduta infratora, o cálculo do ICMS cobrado e as penalidades cominadas ao estabelecimento comercial estão exaustivamente presentes nas fls. 02, 24, 25, 74, 75, 76 e 77, 78.

Julgo improcedente a tese preliminar de defesa.

## **7. Juízo das Questões de Mérito**

O juízo de mérito é conduzido em correspondência com a regência do art. 142 do Código Tributário Nacional, aqui individualizado em suas partes fundamentais. Proporciona ao julgamento administrativo o roteiro lógico de balizamento para o exame das questões de mérito suscitadas pelas partes em litígio. O dispositivo preceitua e estabelece o obrigatório e inescapável conteúdo que deve caracterizar o instituto do lançamento tributário:

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

Os tópicos que sejam objetos de controvérsias serão cotejados na sequência estabelecida pelo próprio ditame normativo, quais sejam, conduta, hipóteses de incidência, penalidades e montante do crédito tributário.

### **7.1 A conduta**

- a) Os auditores fiscais adotaram um único método de levantamento específico de estoques, pertinente ao caso, no qual há reduzida variedade de mercadorias revendidas. O método defendido pelo contribuinte, reputado pela defesa como o mais indicado, trata-se na verdade, da metodologia Fluxo de Caixa, aplicável somente aos contribuintes cuja escrituração contábil tenha sido desqualificada.
- b) A defesa não elencou ou discriminou os vários métodos de auditoria que inconsistentemente teriam sido utilizados pelos auditores fiscais. Os dados manuseados pelos agentes fiscais foram oriundos da própria contabilidade contábil e fiscal da empresa, bem como extraídos da memória dos ECF's.
- c) As notas fiscais citadas na impugnação não foram incluídas nas planilhas, a não ser nas legendas. Está demonstrado que foram incluídas a leitura da memória fiscal do dia 13/03/2013.
- d) O contribuinte impugna os quantitativos de saídas coletados do equipamento ECF, devidamente consolidados nas planilhas. Entretanto, não enriqueceu o contencioso, trazendo os seus próprios números. Ao invés, inundou o caderno processual com enorme carga de cupons fiscais desconectados entre si, desprovidos do enlace proporcionado pelas consolidações e análises comparativas *vis-a-vis* as planilhas dos autuantes.
- e) Está sendo cobrado o ICMS das mercadorias sujeitas à substituição tributária por óbvios motivos: o contribuinte promoveu suas entradas sem a cobertura de notas fiscais.
- f) Os livros de registros das movimentações de combustíveis já contemplam as perdas ocasionadas pela evaporação natural dos combustíveis, fonte dos dados trabalhados nas planilhas.

Julgo como procedentes as condutas infratoras descritas pelos auditores fiscais.

## **7.2 Hipóteses de Incidência**

Os autuantes elencaram o conjunto de hipóteses de incidência capituladas no Regulamento do ICMS, as quais, no entendimento integrado e em cotejo com as condutas reais descritas, evidenciam as transgressões tributárias incorridas pelo contribuinte. O Julgador Fiscal endossa a capitulação citada pela autoridade autuante, incluindo as descrições das condutas infratoras, já precedentemente abordadas.

## **7.3 Fato Gerador**

Julgo como constituídas as obrigações tributárias e os fatos geradores das ocorrências, entendido como fato jurídico em estado perfeito, vez que presente seus elementos constituintes antecedentes, qual seja, o suporte fático consorciado com as hipóteses de incidência que jurisdicionam o comportamento do contribuinte.

## **7.4 Penalidades**

O contribuinte externou insubmissão em relação às penalidades cominadas, elevando-as ao patamar de confisco, pelo presumido excesso de exação.

A matéria é das mais tormentosas no direito brasileiro e somente nos últimos anos tem sido pacificado no fórum próprio, o Supremo Tribunal Federal. Nenhum doutrinador de renome deixa de fazer referências a esse terreno fértil para desencontros e todos unanimemente destacando a dificuldade de delimitar-se a fronteira entre o confisco e do não-confisco. Paulo de Barros Carvalho assim comentou o tema:

*O problema reside na definição do conceito, na delimitação da ideia, como limite a partir do qual incide a vedação do art. 150, IV, da Constituição Federal. Aquilo que para alguns tem efeitos confiscatórios, para outros pode perfeitamente apresentar-se como forma lúdima de exigência tributária. A temática sobre as linhas demarcatórias do confisco, em matéria de tributo, decididamente não foi desenvolvida de modo satisfatório, podendo-se dizer que sua doutrina está ainda por ser elaborada. Dos inúmeros trabalhos de cunho científicos editados por autores do assim chamado direito continental europeu, nenhum deles logrou obter as fronteiras do assunto, exibindo-as com a nitidez que a relevância da matéria requer. Igualmente, as elaborações jurisprudenciais pouco têm esclarecido o critério adequado para isolar-se o ponto de ingresso nos territórios do confisco. Todas as tentativas até aqui encetadas revelam a complexidade do tema e, o que é pior, a falta de perspectivas para o encontro de uma saída dotada de racionalidade científica (Curso de Direito Tributário. 2008. Pág. 179).*

De qualquer maneira, é certo que o tormento passou a integrar o Direito Tributário tão somente como fato histórico do passado. Decisões recentes do Supremo Tribunal Federal têm consideradas como confisco, multas que somente sejam situadas além do patamar de 200%, como está claro no Agravo de Instrumento 830.300, julgamento em 06/12/2011:

AI 830300/SC - SANTA CATARINA

Relator: Min. LUIZ FUX

Julgamento: 06/12/2011 Órgão Julgador: Primeira Turma

RELATOR: : MIN. LUIZ FUX

AGTE: : HSBC BANK BRASIL S/A - BANCO MULTI-  
PLO

AGDO: : MUNICÍPIO DE TUBARÃO

PROC: : PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DE  
TUBARÃO

*Ementa: SEGUNDO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ISS SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL, VALOR DA MULTA. INTERPRETAÇÃO DE NORMA LOCAL. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 280/STF. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA REFLEXA.*

*4. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que é aplicável a proibição constitucional do confisco em matéria tributária, ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento pelo contribuinte de suas obrigações tributárias. Assentou, ainda, que tem natureza confiscatória a multa fiscal superior a duas vezes o valor do débito tributário. (AI-482.281-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 21.8.2009.*

Assim, a penalidade de 30% incidente sobre o valor da operação comercial, equivalente estimado de 110% do valor do ICMS, está plenamente condizente com as infrações incorridas e diga-se de passagem, até modestas, dadas as circunstâncias infratoras apuradas pela auditoria fiscal. De qualquer maneira, se multas ou penalidades de caráter punitivo possam vir a ser realmente elevadas, há que reconhecer-se que apenas incidirão nos casos em que o contribuinte agride a legislação tributária. Não é atingido por "multas confiscatórias" o contribuinte atento aos mandamentos legais.

O Julgador Fiscal não tem objeções a fazer no tocante à capitulação concernente às penalidades, plenamente compatíveis com os fatos geradores das obrigações tributárias e objetivamente estabelecidas no Regulamento do ICMS.

#### **7.5 Crédito Tributário**

Está acatado o montante do crédito tributário fixado pelos auditores fiscais, reiterado na posição abaixo:

**ICMS:** R\$ 48.866,71

**Multa:** R\$ 367.168,92

**Total:** R\$ 416.035,63

#### **8. Antecedentes**

Nos arquivos da Secretaria de Tributação não há anotações de condutas antecedentes similares incorridas pelo contribuinte no passado.

## 9. DECISÃO

Sopesados os argumentos das partes, os preceitos jurídicos correlacionados com as matérias suscitadas e a própria convicção, este Julgador Fiscal decide que:

- a) É procedente o auto de infração nº 2016/2013;
- b) O crédito tributário está quantificado na seguinte posição:

**ICMS:** R\$ 48.866,71  
**Multa:** R\$ 367.168,92  
**Total:** R\$ 416.035,63

Remeta-se os autos processuais à 6ª Unidade Regional de Tributação para cumprimento das obrigações legais e protocolares.

Natal, 28 de maio de 2014

  
Carlos Linneu Torres Fernandes da Costa  
Julgador Fiscal  
Auditor Fiscal AFTE 3 - mat. 154.381-4