



DECISÃO nº.: 174/2014 – COJUP  
PAT nº.: 135/2014 – 1ª. URT (protocolo nº. 65950/2014-2)  
AUTUADA: A M C MENDES PETROLEO - ME  
ENDEREÇO: ROD. RN 460 SN KM 60, ZONA RURAL, JOÃO CÂMARA - RN  
CEP: 59550-000  
AUTUANTES: Edward Sinedino de Oliveira – Mat. 153.395-9

#### DENÚNCIAS:

**1** – A atuada deixou de escriturar no livro fiscal próprio, nos prazos e formas regulamentares, as notas fiscais de entrada, referentes a mercadorias não mais sujeitas a tributação normal, considerando que a ocorrência em questão também aplica-se a substituição tributária não retida e não recolhida, conforme demonstrativo em anexo.

**2** – A atuada deixou de escriturar na EFD, dentro dos prazos regulamentares, especificamente em relação às notas fiscais de entrada destinadas a revenda de mercadoria sujeita à tributação normal, considerando que a ocorrência também aplica-se a substituição tributária não retida e não recolhida.

**EMENTA:** Falta de escrituração de notas fiscais de entrada e falta de escrituração fiscal digital (EFD). Contribuinte alega nulidade por falta de Termo de Início e de Fim de Fiscalização, e de não intimação para pagamento de multa com redução. Falta de Termo de Início é suprida com intimação para apresentação de documentos e outros elementos que indicam início da ação, e redução de multa é benefício estipulado em lei, não dependendo de intimação, com benefício condicionado a que a multa seja paga em até cinco dias após lavratura do auto de infração. Multa aplicada em conformidade com a lei, efeito confiscatório que não se configura. Decadência alcança parte dos lançamentos do exercício de 2008.

- AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE.

### 1 - O RELATÓRIO

#### 1.1 - A Denúncia

De acordo com o Processo Administrativo Tributário nº. 00135/2014 – 1ª URT, lavrado em 06 de março de 2014, a empresa acima qualificada, teve contra si lavradas duas denúncias fiscais, quais sejam: . A atuada deixou de escriturar no livro fiscal próprio, nos prazos e formas regulamentares, as notas fiscais de entrada, referentes a mercadorias não mais sujeitas a tributação normal, considerando que a ocorrência em questão também aplica-se a substituição tributária não retida e não recolhida, conforme demonstrativo em anexo, com indicação de infração ao Art. 150, XIII, c/c Art. 609, Art. 623-B e Art. 623-C, todos do RICMS vigente; e 2. A atuada deixou de escriturar na EFD, dentro dos prazos regulamentares, especificamente em relação às notas fiscais de entrada

Silvio Amorim de Barros  
Julgador Fiscal



destinadas a revenda de mercadoria sujeita à tributação normal, considerando que a ocorrência também aplica-se a substituição tributária não retida e não recolhida, com indicação de infração ao Art. 150, XIII, c/c Art. 609, Art. 623-B e Art. 623-C, todos do RICMS vigente.

Ao total, está sendo exigido da autuada R\$ 9.188,03 (nove mil, cento e oitenta e oito reais e três centavos) a título de multa, nada sendo cobrado referente a ICMS, portanto, o valor total é igual ao valor da multa.

Apensos aos autos, dentre outros documentos temos: Cópia da Ordem de Serviço, Termo de Intimação Fiscal, Informação de que o representante legal da empresa/pessoa não entregou os documentos fiscais solicitação no termo da intimação fiscal, Extrato Fiscal do Contribuinte, Consulta a Cadastro, Demonstrativo das Ocorrências, Resumo das Ocorrências Fiscais, Relatório Circunstanciado de Fiscalização, Termo de Ocorrência, Resumo de débitos Fiscais, Consolidação de débitos fiscais, Termo de Antecedentes Fiscais.

#### 1.2 – DA IMPUGNAÇÃO

A autuada apresenta em data de 24 de abril de 2014, peça de impugnação à denúncia ofertada pelo fisco do Rio Grande do Norte (doc. de fls. 30 a 50), onde em síntese vem alegando:

1. Preliminarmente, alegou a decadência do direito de constituição do crédito tributário, referente ao ano de 2008, com base no artigo 173, Inciso I, do CTN c/c Art. 27, §§ 1º e 2º, do RPAT, para que fosse reconhecida de ofício a decadência dos lançamentos relativos ao exercício de 2008;

2. Da inexistência do Termo de Início e de Encerramento da Fiscalização, afirmando que a defendente não foi cientificada da fiscalização (o que por si só, enseja a nulidade da autuação fiscal), bem como menciona o excesso de prazo para conclusão da fiscalização, e a falta do registro no Livro de Registro e Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, tudo com base no artigo 196, do CTN, c/c Art. 37 e 41, do RPAT, cumulado com Art. 349, §§ 1º e 2º do RICMS;

3. Da intimação não constar a benesse da redução de 80% (oitenta por cento) para pagamento de multa, uma vez que tratam-se de mercadorias sujeitas ao regime



de substituição tributária, tomando por base o disposto no art. 341, § 2º, do RICMS c/c art. 44, Inciso IX, do RPAT;

4. Da nulidade do Auto de Infração, pela inobservância dos requisitos dispostos no art. 44, Incisos V e VI, do RPAT, uma vez que não foram anexados ao Auto de Infração nº 135/2014 o Termo de Fiscalização, bem como as notas fiscais de aquisição e cupons fiscais, nem a relação do SINTEGRA ou DETNOT, incumbindo ao Estado o ônus da prova, conforme art. 77, § 1º, do RPAT. Aduz ainda que, não foram devolvidos os documentos da Defendente, o que impossibilita a sua defesa;

5. Que a multa possui caráter confiscatório, uma vez que a aplicação de 15% (quinze por cento) sobre o valor da mercadoria equivale a mais de 300% (trezentos por cento) de ICMS, com base no art. 150, IV, da CF;

6. Diante do exposto, requer que seja reconhecida a decadência do crédito tributário correspondente ao exercício de 2008, como também que seja julgado nulo o Auto de Infração pela ausência de termos de início e encerramento da fiscalização, pelo excesso de prazo, pela não aplicação da redução de 80% sobre o valor da multa, pela falta de documentos que comprovem o teor das ocorrências, bem como pela falta de devolução dos documentos, cerceando o seu direito de defesa, além de que seja reconhecida a improcedência das ocorrências 1 e 2 e redução do percentual de multa de 20% do suposto valor do ICMS a ser recolhido, com base na decisão do TJRN, pelo caráter confiscatório das multas aplicadas.

### 3. DA CONTESTAÇÃO

A autoridade fiscal responsável pela autuação se pronuncia em sede de contestação à defesa do contribuinte (doc. De fls. 60 a 65), argumentando em síntese:

1. Que, inicialmente, não há o que se falar em decadência ao direito em lançar o crédito tributário, visto que os lançamentos estão acobertados pelo que determina, inicialmente, o parágrafo único do art. 173, do CTN como demonstrado na fl. 61:

2. Conforme pode-se observar, o início de todo o procedimento fiscalizatório deu-se aos 17.07.2013, conforme informação acostada aos 09.08.2013 (fls. 07);



3. Que a representante da Empresa Autuada foi intimada, pessoalmente, aos 24.07.2013 (fls. 05 e 06);

4. Que foi novamente intimada aos 19.08.2013, para apresentar toda a documentação constante no Termo de Intimação Fiscal (fls. 08 e 09), onde se aguardou até o dia 20.12.2013 para que a Empresa autuada apresentasse os documentos solicitados, o que mais uma vez não ocorreu (fls. 10);

5. Que não há o que se falar em decadência do tributo devido referente ao exercício de 2008, uma vez que, ao longo do processo de fiscalização, a Empresa autuada utilizou-se de diversos artifícios, diga-se de passagem, a margem da lei, com o intuito de sonegar o recolhimento do ICMS sobre suas operações;

6. Que restou demonstrando e comprovando, então, o exercício de 2008, está inteiramente inserido no prazo legal para o lançamento do tributo devido;

7. Que conforme descrito no Relatório Circunstanciado de Fiscalização (fls. 18 e 19), a Empresa autuada está sendo alvo de investigação criminal, da chamada "Operação Drible", promovida pelo Ministério Público Estadual, a qual tramita na 6ª Vara Criminal da Comarca de Natal, conforme processo nº 0138827-39.2012.8.20.0001;

8. Que, com isso, a Empresa autuada vem sendo investigada por ilícitos contra as relações de consumo desde 16.10.2012, conforme informação constante nos autos do processo criminal disponível no site do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Norte, motivo este que ensejou esta fiscalização, o que respalda a abrangência do exercício de 2008, conforme inteligência do § 4º, do artigo retro mencionado;

9. Que a Empresa autuada utilizou-se de meios fraudulentos, como venda sem a devida emissão de notas fiscais, devidamente comprovadas pela falta de recursos para o pagamento das obrigações e todas as suas despesas, conforme demonstrado na Ocorrência 03, do Auto de Infração nº 270/2014, além de falta de escrituração de notas fiscais de compra, em montante superior a R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais), conforme consta na ocorrência 01, e descumprimento das obrigações acessórias, quais sejam, não entrega dos SPED Fiscais do período analisado;

10. Que tais condutas ratificam a validade da inclusão de todo o exercício de 2008, e não apenas de determinado período (junho a dezembro), no presente Auto de Infração nº 135/2014;



11. Que a Empresa autuada foi pessoalmente intimada aos 24.07.2013 (fls. 05-06), e reintimada aos 19.08.2013 (fls. 08-09) para apresentar e entregar uma série de documentos necessários ao procedimento fiscalizatório. O que não ocorreu, tendo em vista a falta de entrega de tais documentos, conforme informações constantes às fls. 07 e 10;

12. Aduz a impugnante sobre a falta de apresentação da listagem das notas fiscais não escrituradas, que formaram a base de cálculo para as ocorrências nº 1 e 2. Todavia, não fora observado pela Defendente que, todas as notas fiscais estão relacionadas a partir das fls. 14 até as fls. 16, do presente Auto de Infração;

13. Que ao “reclamar” dos livros fiscais, através do acesso remoto, a empresa visualiza todas as notas fiscais digitais, no sítio da Secretaria de Tributação do Estado do Rio Grande do Norte, podendo perfeitamente ser verificada tanto a sua escrituração, quanto a veracidade dos documentos relacionados (notas fiscais);

14. Que sendo assim, não assiste razão as alegações de cerceamento de defesa promovidas pela Defendente, ante a inexistência das notas fiscais que embasaram as ocorrências nº 1 e 2 do Auto de Infração nº 135/2014;

15. Que a Empresa autuada “esqueceu” de se dirigir à respectiva Unidade de Tributação e efetuar o pagamento, no prazo estipulado, qual seja, 05 (cinco) dias, mas não o fez, e ao completar 30 (trinta) dias, apresentou defesa com alegação de descumprimento de normas. Com isso, parece claramente uma completa falta de argumentação legal, bem como, falta de interesse em solucionar tal pendência;

16. Que a autuada alegou ser “fortes argumentos” para a anulação do Auto de Infração, tratando do descumprimento do artigo 341, § 2º, do RICMS, *c/c* art. 44, Inciso IX, do RPAT, o que impediu a Empresa autuada de obter o desconto de 80% (oitenta por cento), no pagamento em 05 (cinco) dias da ciência ao Auto de Infração;

17. Diante da alegação exposta acima, restou claro que se a Defendente tivesse o interesse em ser abarcada por tal benesse, constante no próprio Auto de Infração nº 135/2014, o teria exercido no prazo especificado;

18. Que deixaram de contrapor questões mais técnicas, diretas e objetivas, simplesmente por não ter sido questionado em nenhum ponto da parte técnica aplicada;

Diante do exposto, requer a manutenção do Auto de Infração.



## 2 – OS ANTECEDENTES

Consta nos autos, fl. 26, que o contribuinte não é reincidente na prática do ilícito apontado.

### **DO JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE**

Do passeio pelos autos, observo que razão assiste ao nobre autor do feito, quando propugna pelo conhecimento da defesa carreada aos autos eis que atende aos requisitos mínimos de admissibilidade. Ademais, impulsionado pelos princípios da busca da verdade material dos fatos, e em prestígio ao direito de recurso, dela conheço.

Conhecida a presente defesa, passa-se a discorrer sobre as razões de fato e de direito que contornam o auto de infração de que cuida a inicial com a consequente prolação da decisão de mérito.

### **DO EXAME PRELIMINAR**

Em sede preambular, antecedendo-se ao mérito da questão propriamente dito, a meu juízo, o processo atende aos pressupostos regentes da espécie, notadamente, a ampla defesa e o contraditório, uma vez que os autos estão devidamente instruídos, pois, a inicial e demais documentos e anexos que a integram, propiciam, sem sombra de dúvidas, ao contribuinte exercer o seu direito de se defender com amplitude, respeitando-se, assim, os princípios constitucionais afetos ao tema.

De fato, não vislumbro qualquer mácula de nulidade que possa contaminar o feito de que cuida a inicial: a descrição das denúncias refletem com clareza solar os fatos que realmente aconteceram e o enquadramento legal guarda perfeito liame com a conduta denunciada. A penalidade proposta, por seu turno, emana de Lei, sendo a específica para as hipóteses que se apresentam.

Demais disso, o presente lançamento se aperfeiçoou dentro do lustrro decadencial, conforme se depreende dos próprios autos.

### **Juízo das Questões Preliminares**

Ainda preliminarmente, a atuada pugna pela decadência do direito de o Fisco constituir o crédito fiscal, no procedimento referente ao exercício de 2008, considerando-se o fato de que o contribuinte “somente foi notificado da presente autuação em 14/03/2014”.

Realmente, a análise do auto de infração revela que a lavratura do auto de infração ocorreu em 06/03/2014, com a ciência da atuada registrada em 14 de março de 2014, conforme assevera o defendente. Isto posto, verifica-se que são duas as ocorrências,



referentes a falta de escrituração de notas fiscais de entrada, de mercadorias sujeitas a tributação normal, e de falta de escrituração fiscal digital (EFD), também de documentos fiscais.

Analisando-se o demonstrativo da primeira ocorrência, verifica-se que ela alcança documentos fiscais cuja emissão deu-se no período que vai de 13/12/2008 a 15/04/2013. Sendo que as notas fiscais números 4963 e 130007 foram emitidas, respectivamente, em 13/12/2008 e 24/12/2008, nos valores, também respectivamente, de R\$ 2.600,00 (dois mil e seiscentos reais) e R\$ 1.099,00 (um mil e noventa e nove reais).

As regras impostas pelo Código Tributário Nacional prevêm duas espécies de análise, quanto à decadência. A primeira, pela qual há a homologação tácita pelo Fisco, abrangendo lançamentos devidamente registrados e os recolhimentos feitos, e a segunda, quando há falhas ou omissão no registro do lançamento, com a ausência ou recolhimento indevido ou a menor, quando o direito de o Fisco lançar é postergado para o primeiro dia útil seguinte ao que o lançamento de ofício pelo contribuinte deveria ter sido efetuado (art. 173, inciso I).

Mesmo aplicando-se a segunda hipótese, cabível ao presente caso, em se tratando de fatos geradores de lançamentos referentes ao exercício de 2008, o prazo referente à decadência deve ser contado a partir de 1º de janeiro de 2009, logo, o direito de o Fisco efetuar esses lançamentos teria decaído em 1º de janeiro de 2014. De modo que assiste razão ao defendente nesse quesito preliminar, devendo (esses lançamentos citados, de 2008) serem eliminados do demonstrativo da primeira ocorrência.

A seguir, ainda preliminarmente, alega a advogada que assina a peça defensiva, que não foram obedecidos pela fiscalização mandamentos do Código Tributário Nacional (art. 196) e do Decreto 1.796/1998, Regulamento do Processo Administrativo Tributário neste Estado, notadamente em seu artigo 37, contrariando também o artigo 349 do Regulamento do ICMS/RN, Decreto 13.640/97, pela "ocorrência da fiscalização sem termo de início e de encerramento de fiscalização e do excesso de prazo da fiscalização". Ainda no que poderia ser considerado entre as argumentações preliminares, considerada pela defendente como do início da discussão do mérito, argumenta que haveria invalidade processual na ausência de notificação do pagamento da multa "com redução em 80%".

As questões preliminares merecem ser individualmente analisadas, da seguinte forma:

---

Silvio Amorim de Barros  
Julgador Fiscal



Inicialmente, vamos tratar do Termo de início de fiscalização e prazo de duração da fiscalização. 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 suplementar 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 Anoc  
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

*Silvio Amorim de Barros  
Julgador Fiscal*



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 assentado 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 autuado 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, mas o Termo de Início de Fiscalização, do qual o contribuinte foi devidamente cientificado, conforme documentos de fls. 05 e 06, supririam eventual lacuna nesse sentido.

É o que se depreende da análise do citado Decreto 13.796/98. 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. Assim, o próprio Termo de Intimação Fiscal, 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.

Por fim, 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.

De tal sorte que verifica-se, pela data constante no sistema, conforme documento de fls. 05 e 06, acima mencionado, que a Intimação Fiscal original é datada de 18/07/2013, conferindo prazo de 72 horas para entrega de documentos, com ciência do contribuinte em 24/07/13. No dia 09 de agosto de 2013, foi lavrado um termo, documento de fl. 07, com a Informação, pelo autuante, de que este fazia constar expressamente que a



Intimação não surtiu efeito, pois não foram entregues pela empresa os documentos solicitados.

O que levou a novo Termo de Intimação Fiscal em 15/08/2013, pelo que se depreende do documento de fls. 08 e 09 dos autos, com ciência do autuado em 19/08/2013, novamente estipulando prazo de 72 horas para entrega dos documentos solicitados. A partir dessa intimação, pode até o contribuinte ou seu representante alegar que houve morosidade por parte do autuante, mas pela leitura dos autos, se depreende que o que ocorreu foi o alargamento desse prazo para apresentação dos documentos solicitados, o que não leva no entanto à invalidade ou nulidade do auto de infração, nem também causou prejuízo à defesa.

Esse seria, na realidade, o grande motivo para a extrapolação de eventuais prazos para conclusão dos trabalhos, ficando claro, pelos autos, que o contribuinte foi na prática quem deu causa à sua elasticidade. Assim, vemos, pelo documento de fl. 10, a repetição do Termo Informativo anterior, novamente com a Informação de que o representante legal da empresa não entregou os documentos fiscais solicitados no Termo de Intimação.

Logo, prejudicada fica a alegação da defesa que “não foram observados pela fiscalização nenhum dos mandamentos inculpidos na legislação de regência, que descumpridos”, determinariam a invalidade e ineficácia do presente procedimento, sobretudo em decorrência da procrastinação proporcionada pelo contribuinte. Tal fato equivale na prática a uma 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.*

#### **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 prejudicado 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. O fato de o contribuinte ter apresentado defesa corrobora que foi cientificado do auto de infração.

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

Silvio Amorim de Barros  
Julgador Fiscal



o representante legal do autuado formalmente recebeu a 2ª via do auto de infração, o qual faz referência ao art. 341 na folha de rosto, como já mencionado.

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.***

Sendo então a redução da multa própria do Regulamento do ICMS, não pode o contribuinte alegar que não foi notificado. O defendente apela aos ditames do artigo 341 do RICMS/RN, a saber:

**Art. 341.** *Quando se tratar de infração referente à operação com mercadoria isenta ou não tributada, a multa será reduzida em oitenta por cento (80%) do seu valor, se o crédito tributário for pago integralmente, no prazo de cinco dias após a lavratura do termo de apreensão ou auto de infração. (NR dada pelo Dec. 16.094 de 07/06/2002).*

**§ 1º** *O prazo de cinco dias a que se refere o caput deste artigo, no caso de apreensão de mercadorias, será contado a partir da lavratura do termo de apreensão e não da lavratura do respectivo auto, se for o caso.*

**§ 2º** *Quando se tratar, tão somente, de descumprimento de obrigações acessórias, o percentual de redução da multa regulamentar instituído pelo caput deste artigo será aplicado, também, às operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, desde que o contribuinte comprove que recolheu, integralmente, o ICMS substituto (NR Dec. 16.094 de 07/06/2002).*

Ou seja, a regalia não depende de notificação expressa para esse fim, sendo um direito extensivo a todos os contribuintes. Só que a legislação impõe condições: no caput, a multa será reduzida “se o crédito tributário for pago integralmente em cinco dias”, e no § 2º evocado, em se tratando de obrigações acessórias, o direito é condicionado à comprovação do recolhimento integral do ICMS substituto, quando se tratar de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

#### DA ALEGAÇÃO DE MULTA CONFISCATÓRIA

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

Silvio Amorim de Barros  
Julgador Fiscal



excesso de exação. Entende que houve arbitrariedade nas conclusões, aplicando-se multa de 15% (quinze por cento) sobre o valor da mercadoria

Inicialmente, é preciso destacar-se que a multa plicada deriva de expressa disposição legal, no caso, o artigo 340, III, "f", do Regulamento do ICMS/RN. Mas o Regulamento em questão, Decreto 13.640/97, nada mais fez que reproduzir a Lei 6868/96, que originalmente estipulou as penalidades ou multa a serem aplicadas, em casos como o presente:

**Art. 64.** *Serão punidas com multa as seguintes infrações à legislação do imposto:*

...

**III - relativamente à documentação fiscal e à escrituração:**

...

**f) deixar de escriturar no livro fiscal próprio, documentos fiscais, dentro dos prazos regulamentares: quinze por cento do valor comercial da mercadoria;**

O Decreto 13.796/98 impõe restrições à alteração da multa, pelos julgadores singulares como no presente caso:

**Art. 109.** *Instaurado o contraditório, a competência para julgamento do processo administrativo tributário, em primeira instância, é do auditor fiscal, membro da Coordenadoria de Julgamento de Processos Fiscais, e da autoridade preparadora quando não configurado, por qualquer motivo, o contencioso.*

**§ 1º.** *Não se inclui na competência do julgador de primeira instância o exame da legalidade e da constitucionalidade de disposição de lei e de ato normativo infralegal, exceto em se tratando de matéria já reconhecida por decisões reiteradas do Superior Tribunal de Justiça ou por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal.*

A matéria é aliás uma das mais controversas no direito tributário, 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*

*Silvio Amorim de Barros  
Julgador Fiscal - 110*



*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).*

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 MULTIPLO  
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.*

Pelo que, entende-se que a penalidade aplicada, sobretudo por derivar de expressa disposição legal, está plenamente condizente com as infrações



incurridas e diga-se de passagem, até modestas, dadas as circunstâncias infratoras apuradas pela auditoria fiscal, alvo de investigação pelo Ministério Público. 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.

Enfim, analisando-se a defesa em sua plenitude, nota-se que na prática não há questionamento no mérito das ocorrências, apenas requer-se sua desconsideração por fatores outros, como ausência de termo de início da fiscalização, ou falta de notificação para pagamento com redução da multa, fatores, enfim, de que já se tratou pormenorizadamente e que não merecem mais consideração ou prosperarem. Mesmo porque, segundo o mesmo Decreto 13.796/98, não se instaura o litígio sobre matéria não impugnada, a saber:

*Art. 85. Também não se instaura o litígio nem suspende a exigibilidade a impugnação:*

*IV - com caráter meramente protelatório, assim considerada a que contiver:*

*...*

*b) arguição tão-somente de ilegalidade ou inconstitucionalidade de disposição de lei;*

*...*

*e) a mera manifestação de inconformidade com a lei.*

### **DA DECISÃO**

Pelo acima exposto e por mais que do processo consta, ***JULGO PROCEDENTE EM PARTE*** o Auto de Infração lavrado contra A M C MENDES PETROLEO - ME, para impor a autuada a penalidade de R\$ 8.633,18 (oito mil, seiscentos e trinta e três reais e dezoito centavos), com os devidos acréscimos legais.

Deixo de recorrer desta decisão ao Egrégio Conselho de Recursos Fiscais do Estado do Rio Grande do Norte, com base nos ditames do Art. 114 do RPPAT, aprovado pelo Dec. 13.796/98, e remeto os autos à 1ª URT, para ciência das partes e adoção das demais providências legais cabíveis.

Coordenadoria de Julgamento de Processos Fiscais, em Natal, 05 de junho de 2014.

Silvio Amorim de Barros

Julgador Fiscal, AFTE-5, mat. 152.238-2