



DECISÃO nº.: **07/2015 – COJUP**
PAT nº.: 112/2014 – 1ª. URT (protocolo nº. 59953/2014-5)
AUTUADA: A M C MENDES PETROLEO - ME
ENDEREÇO: EST. RN 160 SN KM 4,5, SANTO ANTONIO DO POTENGI, SÃO GONÇALO DO AMARANTE – RN CEP: 59298-000
AUTUANTE: Edward Sinedino de Oliveira – Mat. 153.395-9
DENÚNCIAS: 1 – A autuada deixou de escriturar no livro fiscal próprio, nos prazos e formas regulamentares, as notas fiscais de entrada, referente 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 autuada 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.
3 – A autuada deixou de escriturar no livro fiscal próprio documentos fiscais, dentro dos prazos regulamentares, especificamente em relação às notas fiscais de saída, tendo em vista a omissão de escrituração de EFD, tendo declarado em GIM.

EMENTA: ICMS – Garantia do contraditório e da ampla defesa –
Maior parte das notas fiscais estão escrituradas, sendo mantidas na primeira ocorrência apenas os documentos não escriturados. NFs da segunda ocorrência são as mesmas da primeira ocorrência. Terceira ocorrência refere-se a saídas declaradas em GIM, no valor de R\$ 1.500,00, aplicando-se multa pela falta de escrituração, já que não houve entrega do livro Registro de Saídas no período.

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE.

1 - O RELATÓRIO

1.1 - A Denúncia

De acordo com o Processo Administrativo Tributário nº. 00112/2014 – 1ª URT, lavrado em 06 de março de 2014, a empresa acima qualificada, teve contra si lavradas três denúncias fiscais, quais sejam: 1. A autuada deixou de escriturar no livro fiscal próprio, nos prazos e formas regulamentares, as notas fiscais de entrada, referente 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; 2. A autuada 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, com indicação de infração ao Art. 150, XIII, c/c Art. 609, Art. 623-B e Art. 623-C, todos do RICMS vigente; e 3. A atuada deixou de escriturar no livro fiscal próprio documentos fiscais, dentro dos prazos regulamentares, especificamente em relação às notas fiscais de saída, tendo em vista a omissão de escrituração de EFD, tendo declarado em GIM, infringindo o Art. 150, XIII, c/c Art. 609, Art. 623-B e Art. 623-C, todos do RICMS vigente.

Ao total, está sendo exigido da atuada R\$ 428.847,12 (Quatrocentos e vinte e oito mil, oitocentos e quarenta e sete reais e doze centavos) a título de multa, nada sendo cobrado referente à 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 solicitados 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, Termo de Informação sobre Antecedentes Fiscais.

1.2 – DA IMPUGNAÇÃO

A atuada apresenta em data de 14 de abril de 2014, peça de impugnação à denúncia ofertada pelo fisco do Rio Grande do Norte (doc. de fls. 43 a 62), onde em síntese vem alegando:

1. 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 atuação 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;

2. 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;

3. 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 112/2014 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;

4. Da duplicidade da ocorrência 02 do presente auto de infração, pois existe a mesma ocorrência no auto de infração nº 297/2014;

5. Dã não comprovação da falta de escrituração das ocorrências 1, 2 e 3, haja vista tratar-se de demonstrativos fiscais inidôneos;

6. 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;

7. 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 excluída a ocorrência 2 e que seja reconhecida a improcedência das ocorrências 1, 2 e 3 e redução do percentual da multa para 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. 71 a 76), 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. 72;

Silvio Amorim de Barros
Julgador Fiscal *SAB*



2. Conforme pode-se observar, o início de todo o procedimento fiscalizatório deu-se aos 17.07.2013, conforme cópia da Ordem de Serviço nº 12.876 (fl. 05);

3. Que a representante da Empresa Autuada foi intimada, pessoalmente, aos 24.07.2013 (fls. 06 e 07);

4. Que foi novamente intimada aos 19.08.2013, para apresentar toda a documentação constante no Termo de Intimação Fiscal (fls. 09 e 10), 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 (fl. 11);

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. 32 a 34), 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\$ 2.600.000,00 (Dois milhões e seiscentos 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 112/2014;

11. 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 2 e 3. Todavia, não fora observado pela Defendente que, todas as notas fiscais estão relacionadas a partir das fls. 15 até as fls. 30, do presente Auto de Infração;

12. 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);

13. 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 2 e 3 do Auto de Infração nº 112/2014;

14. 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;

15. 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;

16. 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 112/2014, o teria exercido no prazo especificado;

17. 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.

Que em 10.06.2014, o Julgador Sílvio Amorim de Barros, apresentou às fls. 77 e 78, despacho determinando que seja disponibilizado ao contribuinte, bem como



juntados aos autos, cópias das operações denunciadas, mediante chave de autenticação eletrônica do recebimento desse recurso de informática, com os documentos em meio magnético, através de disco de dados.

Além disso, requereu que fossem juntadas cópias dos livros fiscais referidos na ocorrência, como, no caso o Livro Registro de Entrada do contribuinte.

Com relação às ocorrências 02 e 03, foram requeridos esclarecimentos com a pormenorização dos elementos que compuserem os lançamentos tributários.

Com isso, à folha 90, o ilustre autuante afirmou que o período lançado neste auto de infração 112/2014, são de outubro e novembro de 2012, com vencimentos em 15 de novembro de 2012 e 15 de dezembro de 2012, respectivamente. Já o período lançado no auto de infração 297/2014, refere-se ao mês de dezembro de 2012, com vencimento em 15 de janeiro de 2013.

Além disso, disponibilizou as notas fiscais e livros eletrônicos que comprovam as ocorrências 02 e 03, anexando um CD de mídia.

Por fim, esclareceu sobre as ocorrências 02 e 03, explicando no que se referem as ocorrências, base de cálculo, demonstrativos.

Dessarte, apresentou nova impugnação o contribuinte.

1.4. NOVA IMPUGNAÇÃO

A autuada apresenta em data de 23 de outubro de 2014, peça de nova impugnação à denúncia ofertada pelo fisco do Rio Grande do Norte (doc. de fls. 105 a 125), onde em síntese vem alegando:

1. Da impossibilidade de saneamento após remessa para julgamento, pois não há previsão regulamentar para que a COJUP baixe em diligência o processo, para que este seja completamente “remendado”, como no caso em comento;
2. Que sendo assim, jamais teria um auto de infração julgado insubsistente por vício formal, uma vez que sempre seria possibilitada a autoridade autuante de corrigir seus erros, mesmo que grosseiros como no caso em tela, posteriormente;
3. Que a ausência de citação e descrição dos documentos que supostamente acobertam a autuação bem como a ausência dos próprios documentos (notas



fiscais e livros fiscais) que devem ser parte integrante, obrigatoriamente, nos termos delineados pelo inciso IV, do Art. 44 do RPAT, constituem erro grosseiro;

4. Que não foi cumprido o determinado no despacho desta autoridade julgadora, uma vez que as notas fiscais listadas 15 e 28 referem-se a ocorrência 01;

5. Reiterou argumentos da ocorrência de fiscalização sem termo de início e de encerramento de fiscalização, 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;

6. Reafirmou também o fato de na intimação não constar a benesse da redução de 80% (oitenta por cento) para pagamento de multa, uma vez que trata-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;

7. 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 111/2014 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;

8. Que pode-se observar na ocorrência 02, a alegação de falta de registro de notas fiscais que não estão sequer identificadas no demonstrativo, ou seja, não consta o número das notas, nem CNPJ do destinatário, nem mesmo o estado de destino;

9. Do não cumprimento da determinação da autoridade julgadora, cerceando sua defesa, haja vista que faltam elementos que esclareceriam a origem e procedência dos documentos que levaram aos números apurados pelo autuante, bem como, a numeração das notas fiscais com os elementos a ela pertinentes, que fundamentaram o cálculo apurado, e em consequência disto, a aplicação de multa;

10. Que em que pese a fiscalização abranger o período de 05/2008 a 11/2012, a documentação acostada pela autoridade autuante refere-se tão somente ao período de 01/2011 a 11/2012, impedindo o autuado de exercer o seu direito de defesa;

11. Da não aplicação do §2º do art. 341 do RICMS;



12. Da duplicidade da ocorrência 02 do presente auto de infração, tendo vista existir a mesma ocorrência no auto de infração 297/2014;

13. Da não comprovação da falta de escrituração das ocorrências 01, 02 e 03, tendo o autuante apenas relacionado no demonstrativo, diversas notas fiscais, sem comprovar a sua existência, ou seja, não juntou as notas fiscais ao procedimento, nem mesmo qualquer documento comprobatório do recebimento das mercadorias, ou ainda o pagamento efetuado nas supostas transações comerciais;

14. 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;

15. Diante do exposto, requer que seja reconhecida a decadência do crédito tributário, correspondente ao exercício de 2008, e que seja julgado nulo o auto de Infração pela ausência de termos de início e encerramento da fiscalização, pelo excesso de prazo na fiscalização, 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 excluída a ocorrência 2 e reconhecida a improcedência das ocorrências 1 2 e 3, pela não concessão do desconto regulamentar de 80% na multa, e redução do percentual da multa para 20% do suposto valor do ICMS a ser recolhido, com base na decisão do TJRN, pelo caráter confiscatório das multas aplicadas.

2 – OS ANTECEDENTES

Consta nos autos, fl. 39, 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 lustro decadencial, conforme se depreende dos próprios autos.

3 – O MÉRITO

Preliminarmente, requer a defendente da autuada, em suas duas peças impugnatórias, “que seja reconhecida a decadência do crédito tributário ora perseguido correspondente ao exercício de 2008”, nos termos do artigo 173 do CTN. Não se entende direito o teor do requerimento, sendo que aparentemente a nobre advogada que assina a peça defensiva não examinou direito os autos. Pois embora no Resumo das Ocorrências Fiscais do Auto de Infração, de fl. 31, conste como período de referência entre 20/05/2008 a 13/11/2012, a descrição pormenorizada das operações, na primeira ocorrência, revela que as datas de emissão dos documentos fiscais ocorreram entre 23/04/2011 e 31/12/2012, versando as ocorrências 02 e 03 por eventos entre outubro e dezembro de 2012. Logo, evidentemente, não há que se falar em decadência de lançamentos de 2008, referindo-se tal tópico, possivelmente, a eventos de outro processo.

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”.

Silvio Amorim de Barros
Julgador Fiscal



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%”.

Juízo das Questões Preliminares

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

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.

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.

O contribuinte foi notificado da Ordem de Serviço nº 12876-1ª URT, documento de fl. 05, em 17/07/2013, e do Termo de Intimação Fiscal, para apresentação de documentos, em 24/07/2013, segundo documento de fls. 06 e 07. Logo, não pode o contribuinte alegar que não tinha conhecimento da fiscalização. Quanto ao fim dos procedimentos, 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. 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. A apuração dos fatos, a comprovação das denúncias e a posterior ampla defesa do acusado é que constituem os elementos primaciais decisórios.

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.

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 assinala o início da ação fiscal relacionada com a infração, com prévio conhecimento do contribuinte, seu representante ou preposto.

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

Da 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.

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, já que 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, pois 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, por representar a seu ver "mais de 300% (trezentos por cento) do valor do ICMS para o caso concreto". Inicialmente, é preciso destacar-se que a multa aplicada 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

Silvio Amorim de Barros
Julgador Fiscal *SAB*



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).

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 MULTIPLA
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.

Silvio Amorim de Barros
Julgador Fiscal



Pelo que, entende-se que a penalidade aplicada, sobretudo por derivar de expressa disposição legal, está plenamente condizente com as infrações incorridas, não havendo objeções a fazer no tocante à capitulação concernente às penalidades, derivadas de expresse dispositivo legal.

MÉRITO DA PRIMEIRA OCORRÊNCIA

A par das questões preliminares suscitadas, o contribuinte alega que não havia comprovação da falta de escrituração das ocorrências 1, 2 e 3, considerando os demonstrativos inidôneos.

Foi feito um levantamento inicial, com a constatação de que grande parte, senão mesmo a maioria das notas fiscais, estariam devidamente escrituradas, resultando no despacho de fls. 77 e 78, diligência pela qual é solicitada do autuante a revisão do demonstrativo das ocorrências, tendo sido juntadas cópias dos livros Registros de Entradas, e com cópias de notas fiscais. Assim, foi juntado um disco de dados, com cópias das notas e livros fiscais, e explicações e detalhamento das ocorrências, sendo anexados documentos de Consulta dos períodos disponíveis da escrituração fiscal digital, e de Consulta de NF-e emitidas ou destinadas ao RN, que evidenciavam as operações, já que informavam os emitentes, e com os números das chaves de acesso que permitiam a comprovação das transações, ou cópias das notas fiscais, com as informações de todos os elementos a ela pertinentes. Juntava-se também, conforme documento de fl. 83, por exemplo, Livro Registro de Entrada comprovando que algumas transações estavam escrituradas.

Mas diante da constatação de que grande parte das notas fiscais estavam devidamente escrituradas, e do despacho com explicações e/ou detalhamento das ocorrências, com a juntada de documentos, sobretudo do disco de dados de fl. 97, acima mencionado, com cópias das notas e livros fiscais, ou seja, diante da anexação de novas provas, foi ofertada vistas ao contribuinte, que em sua nova impugnação, no entanto, ao invés da análise do conteúdo desse disco de dados, com a solicitação de que fossem eliminadas as notas fiscais cuja escrituração ficara comprovada, praticamente reafirmou termos do já contido em sua primeira impugnação.

De tal modo que entende-se que foi permitido assim pleno acesso ao direito de defesa e ao contraditório, preferindo a defendente, às fls. 105 e seguintes basicamente reafirmar os termos da primeira impugnação, com sua reafirmação na crença da ausência da falta comprovação da falta de escrituração das três ocorrências.

Só que nesse caso equivoca-se a defendente, pois estamos falando de escrituração fiscal digital, a que ela naturalmente deve ter acesso, pois não se trata de livros físicos, que uma vez apreendidos pela operação do Ministério Público, como alegado pela defesa e disco de dados juntados à fl. 67, impediriam o acesso a seu conteúdo. As informações em meio digital ficam disponíveis nos sistemas. Tanto que percebeu este julgador que havia sido juntada originalmente a escrituração de outra filial da empresa, solicitando a correção.

Logo, constam elementos que lhe permitiram o acesso ao contraditório, inclusive servindo de prova da escrituração das operações, quando as existe.



De tal modo que este julgador, em atenção ao princípio da busca da verdade material, fez o exame de cada nota fiscal, em confronto com as notas fiscais escrituradas nos livros fiscais, sobretudo o Registro de Entradas, quando foram entregues.

Assim foi anotado ao lado de cada documento, no demonstrativo da primeira ocorrência, de fls. 15 a 28, com um "X", além da anotação da abreviatura NR (Não Registrada), quando a operação não fora registrada no livro fiscal próprio. Em contrapartida, foi feita a anotação de "OK", com a abreviatura de Reg., quando as notas fiscais estavam devidamente registradas.

Logo, o que se percebe é que a grande maioria dos documentos está devidamente escriturada, devendo ser eliminada da ocorrência. Prejudicado ficou a atuada com relação aos períodos em que não houve a entrega da Escrituração Fiscal Digital, como nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2012, por exemplo, conforme documento de fls. 93 e 94. E tudo conforme prova (CD-Rom) juntada aos autos à fl. 97, do qual foi ofertada vistas ao atuado, não podendo se falar em cerceamento de defesa.

Não procede alegação da defendente de "impossibilidade de saneamento após remessa para julgamento", ou que não poderia o julgador remeter o processo para o atuante "corrigir seus grosseiros erros". Novamente equivocou-se a defendente, pois ao julgador cabe a diligência que bem entender, guardadas certas condições, justamente em atenção ao princípio da busca da verdade material. Como poderá ver ao final o atuado, resultou que das providências solicitadas, sempre mantidos os mesmos elementos e as mesmas circunstâncias evocadas no auto de infração original, estas resultaram em elementos mais propícios à defesa que até mesmo que os levantados pela própria defendente.

Assim, foi solicitado ao atuante a revisão da ocorrência, com a exclusão das notas fiscais escrituradas, permanecendo na ocorrência apenas as notas fiscais cujas escriturações definitivamente não foram encontradas. Apenas uma única nota fiscal não seria um documento digital, não constando o número da chave de acesso, constando no entanto, mesmo assim, CNPJ do emitente, valor, data, etc, permitindo o contraditório.

Por serem notas fiscais eletrônicas, transações de conhecimento e feitas em comum acordo ente o emitente e o destinatário, não se pode falar em falta de provas ou falta de acesso ao contraditório, já que além de constarem as cópias no disco de dados, a chave de identificação permite o acesso a qualquer momento, no sítio desta Secretaria ou da Nota Fiscal eletrônica da Receita Federal.

O novo montante das operações alcançou a cifra de R\$ 664.568,57 (seiscentos e sessenta e quatro mil, quinhentos e sessenta e oito reais e cinquenta e sete centavos), enquanto que o montante original das operações, apenas na ocorrência 01, ultrapassava R\$ 2,6 milhões. De modo que a penalidade pela falta de escrituração dos documentos, prevista no art. 340, III, "f", do RICMS/RN, acabou sendo reajustada para menos, importando, enquanto 15% (quinze por cento) do valor das operações, no montante de R\$ 99.685,29 (noventa e nove mil, seiscentos e oitenta e cinco reais e vinte e nove centavos), reputando-se válido, para todos os fins, o novo demonstrativo da ocorrência, de fls.137 a140. O valor original da multa era de mais de quatro vezes esse valor, conforme documento de fl. 28.



Para comprovação do alegado, foram juntados documentos, em meio magnético ou físicos, de cópias dos documentos fiscais e dos livros Registros de Entrada, quando entregues, e documentos de Consultas que comprovam a ausência de entrega dos livros em alguns períodos.

DA OCORRÊNCIA 02

Quanto à segunda ocorrência, verifica-se, conforme esclarecimentos do atuante às fls. 90 a 92, em resposta à diligência solicitada (fls. 77 e 78), que a base de cálculo das operações foram “operações de outubro e novembro de 2012, respectivamente nos montantes de R\$ 63.781,16 e R\$ 53.587,80, acrescidas dos valores”, segundo o atuante, escriturados nas GIMs, respectivamente, de “**outubro de 2010**”, de R\$ 13.398,70 de entradas sujeitas a substituição tributária”, e “**novembro de 2010**”, no valor de R\$ 12.050,73, mas com informações não entregues no SPED.

Certamente há um equívoco por parte do atuante, nas suas explicações, à fl. 91 dos autos. Afinal, não poderia, para aplicação de penalidade relativa ao mês de outubro de 2012, relativamente a notas fiscais não escrituradas, ser também considerado e acrescido montante referente a valores escriturados na GIM de outubro de 2010. E nem para o mês de novembro de 2012 ser “acrescido a esse valor o escriturado na GIM-novembro de 2010, mês não entregue do SPED FISCAL”, conforme esclarecimento do atuante para sua autuação.

Ele provavelmente queria referir-se a às GIMs de outubro de 2012 e novembro de 2012, cujas operações teriam as datas de vencimento em 15/11/2012 e 15/12/2012, segundo demonstrativo da ocorrência, documento de fl. 29.

Mesmo assim, é possível verificar-se, pela descrição das notas fiscais não escrituradas, em outubro de 2012 números 64697, 65068, 100823, 362456, 56602, 65175, 65279, 65383 e 65482, e de novembro de 2012, números 333807, 65690, 103499, 4400, 65786, 66776, 65901, 1712, 4452, 65998 e 65097, que tratam-se de mesmas notas fiscais já incluídas na primeira ocorrência, conforme demonstrativo de fls. 27 e 28 dos autos.

Considerando-se então que são os mesmos valores, e a mesma penalidade aplicada, pela “falta de escrituração de notas fiscais de entrada”, multa do “art. 340, III, “F”, do RICMS, qualquer um pode ver que estamos diante do clássico *bis in idem*, a repetição de um lançamento, ou aplicação de penalidade, relativos ao mesmo fato.

Quanto à outra parte considerada pelo atuante, de “valores de entradas lançadas em GIM mas com SPEDS não entregues”, não há como comprovar que as operações, no primeiro caso de R\$ 13.398,70, e no segundo caso de R\$ 12.050,73, já não estariam incluídas nos montantes das operações não escrituradas, nos valores de R\$ 63.781,15 e R\$ 12.050,73, respectivamente, e inclusive já constantes na primeira ocorrência, como se viu. Pelo que, na dúvida, julga-se a favor do réu, com a exclusão total da segunda ocorrência, pois não se pode punir por presunção, com multa por falta de escrituração, sem citação dos números das notas fiscais. Logo, exclui-se toda a segunda ocorrência do lançamento tributário.

DA TERCEIRA OCORRÊNCIA

Já na terceira ocorrência, no entanto, a dúvida caminha contrariamente ao apelante, porque a ocorrência deriva de próprio lançamento de ofício declarado pelo contribuinte, relativamente às saídas declaradas para o Estado, no montante de R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais), conforme cópia da GIM de outubro de 2012 anexa a esta decisão.

Silvio Amorim de Barros
Julgador Fiscal



Como o valor foi lançado pelo próprio contribuinte, aí a presunção é de existência da ou das operações, naquele montante, já que nunca houve GIM retificadora. Como não houve a entrega do livro Registro de Saídas do período, é então lícita a aplicação da multa pela falta de escrituração ou registro da saída declarada, também prevista no mesmo art. 340, III, "f", do RICMS/RN, implicando em multa de R\$ 225,00 (duzentos e vinte e cinco reais).

DA DECISÃO

Pelo acima exposto e por mais que do processo consta, ***JULGO PROCEDENTE EM PARTE*** o Auto de Infração lavrado contra ALIANÇA PETRÓLEO LTDA., para impor à atuada a penalidade de multa de R\$ 99.910,29 (noventa e nove mil, novecentos e dez reais e vinte e nove centavos), prevista na alínea "f" do inciso III do Art. 340 do RICMS/RN vigente, com os devidos acréscimos legais.

RECORRO 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, 09 de janeiro de 2015.

Sílvio Amorim de Barros
Julgador Fiscal, AFTE-5, mat. 151.238-2