



DECISÃO n.º.: 41/2015 – COJUP
PAT n.º.: 1920/2014 – 6ª. URT (protocolo n.º. 247295/2014-2)
AUTUADA: JOSÉ MENDES DA SILVA – POSTO DE GASOLINA
ENDEREÇO: Estrada RN 160, S/N, KM 4.5 S. Antônio do Potengi – S. Gonçalo do Amarante - RN - CEP: 59.298-000
AUTUANTES: Mário Rogério de Vasconcelos – mat. 153.089-5 e Afrânio de Oliveira Leite mat. 8.849-8
DENÚNCIAS:

- 1- Deixar de efetuar o registro de notas fiscais de entradas de mercadorias nos meses de janeiro a dezembro de 2009; janeiro a dezembro de 2010; junho a dezembro de 2011; janeiro a novembro de 2012; e janeiro e fevereiro de 2013, conforme demonstrativo em anexo;
- 2- Deixar de efetuar o registro de notas fiscais de entradas de mercadorias sujeitas à tributação normal nos meses de janeiro a julho; setembro a dezembro de 2009; fevereiro, março, maio, junho, julho, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2010; junho a outubro de 2011 e abril de 2012, conforme demonstrativo em anexo;
- 3- Deixar de efetuar o registro de notas fiscais de entradas de mercadorias sujeitas à tributação normal nos meses de janeiro a maio de 2011, conforme demonstrativo em anexo;
- 4- Deixar de efetuar o registro de notas fiscais de entradas de mercadorias sujeitas à tributação normal nos meses de janeiro a maio de 2011, conforme demonstrativo em anexo;

EMENTA: ICMS – DEIXAR DE EFETUAR O REGISTRO DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADA DE MERCADORIAS REFERENTES AOS MESES DE JANEIRO A DEZEMBRO DE 2009; JANEIRO A DEZEMBRO DE 2010; JUNHO A DEZEMBRO DE 2011; JANEIRO A DEZEMBRO DE 2012; JANEIRO A FEVEREIRO DE 2013. DEIXAR DE EFETUAR O REGISTRO DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADA DE MERCADORIAS SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO NORMAL NOS MESES DE JANEIRO A JULHO E SETEMBRO A DEZEMBRO DE 2009; FEVEREIRO, MARÇO, MAIO, JUNHO, JULHO, SETEMBRO, OUTUBRO, NOVEMBRO E DEZEMBRO DE 2010; JUNHO A OUTUBRO DE 2011 E ABRIL DE 2012. DEIXAR DE EFETUAR O REGISTRO DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADA DE MERCADORIAS NOS MESES DE JANEIRO A MAIO DE 2011. DEIXAR DE EFETUAR O REGISTRO DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADA DE



MERCADORIAS NOS MESES DE JANEIRO A MAIO DE 2011.

1- Preliminares de nulidades suscitadas. O processo atende aos pressupostos que regem a matéria em espécie, notadamente, a ampla defesa e o contraditório. A descrição das denúncias reflete com clareza os fatos que realmente aconteceram e o enquadramento legal guarda perfeito liame com as condutas denunciadas. Preliminares afastadas.

2- Denúncias 01 a 04. Mérito. Matéria Unificada. Exame em conjunto. A escrituração dos documentos fiscais eletrônicos nos livros fiscais é obrigação de todo e qualquer contribuinte, vez que obedece ao comando do Art. 150, inciso XIII, c/c os arts. 609, 623-B e 623C, todos do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97. Resta devidamente comprovado nos autos que a empresa teria deixado de registrar os documentos fiscais eletrônicos de aquisição de mercadorias em livro próprio. Multa com Caráter Confiscatório. A Multa aplicada deriva de expressa disposição legal, no caso, o artigo 340, III, "f", do Regulamento do ICMS/RN. O Regulamento do ICMS, Decreto 13.640/97, nada mais fez que reproduzir a Lei 6868/96. Penalidade aplicada que deriva de expressa disposição legal está plenamente condizente com a infração incorrida. Precedentes doutrinários e jurisprudenciais. Inaplicabilidade ao caso concreto. Fundamento improcedente. Denúncias Procedentes

3- Auto de Infração Procedente.

1 - DO RELATÓRIO

1.1 - Da Denúncia

Versa o presente Auto de Infração nº. 1920/2014 – 6ª URT, de 23 de outubro de 2014, lavrado em desfavor da empresa acima qualificada, que teve contra si noticiadas 4(quatro) denúncias, conforme acima descrito, tendo como indicação de infração os seguintes artigos da legislação tributária a saber: art. 150, inciso XIII, c/c 609; 150, inciso XIII, c/c 609; 150, inciso XIII, c/c 609, 623-B e 623-C; 150, inciso XIII, c/c 609, 623-B e 623-C, respectivamente, todos do RICMS vigente.

Nesse sentido está sendo exigido da empresa acima mencionada o valor de R\$ 235.764,14(duzentos e trinta e cinco mil, setecentos e sessenta e quatro reais e catorze centavos) a título de multa, sem o prejuízo da cobrança do ICMS devido no valor de R\$ 19.270,76(dezenove mil duzentos e setenta reais e setenta e seis centavos), perfazendo, portanto, o crédito tributário o montante de R\$ 255.034,90(duzentos e cinquenta e cinco mil, trinta e quatro reais e noventa centavos).

1.2 – DA IMPUGNAÇÃO



Insurgindo-se contra as denúncias apresentadas, a autuada, por intermédio de sua procuradora, devidamente munida de instrumento de mandado, fls. 175, apresenta sua peça impugnatória, aduzindo, em síntese, o que abaixo se segue:

Em sede preliminar, propugna pela nulidade do auto de infração em face do cerceamento de defesa ocasionado pela não devolução dos documentos que embasaram a autuação ao contribuinte.

Assevera, ainda, que a retenção de livros e documentos fiscais pela autoridade fiscal no prazo estabelecido para apresentação da impugnação pelo contribuinte, viola os princípios do contraditório e da ampla defesa, tendo em vista não deter em sua posse os elementos necessários à averiguação da autuação.

Transcreve, nos autos, jurisprudência do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro para fundamentar seu entendimento.

Assevera que o fisco estadual não lavrou o Termo de Início de Fiscalização antes de começar todo o trabalho de fiscalização, o que seria obrigatório, vez que o contribuinte tem o direito de conhecer o início e o término dos procedimentos realizados, conforme teor do art. 196 do CTN(código tributário nacional).

Aduz que o regulamento do PAT exige que a autuação fiscal venha acompanhada dos respectivos documentos comprobatórios de suas ocorrências.

Informa que no CD acostados aos autos não constam todas as notas fiscais arroladas nos demonstrativos, bem como os livros fiscais – LRE dos exercícios de 2010 e 2012.

Que os autuantes não anexaram ao procedimento os documentos que justificaram a lavratura do auto de infração, o que poderia oportunizar ao contribuinte a verificação da falta ou não dos registros, bem como a falta ou não do recolhimento do imposto alegado.

Ressalta que a fazenda pública estadual não devolveu a documentação do contribuinte, nem sequer oportunizou seu exame, apesar de devidamente requerido, de modo a ofertar ao mesmo o exercício do contraditório, em desobediência ao princípio do devido processo legal.

No mérito, alega que o fisco não comprovou a falta de escrituração das ocorrências, bem como não comprovou a aquisição das mercadorias.

Aduz que os livros fiscais que aduziram terem sido utilizados no levantamento somente foram juntados em parte, e são apenas elementos indiciários que não servem para comprovar as infrações alegadas.

Que a documentação fiscal do contribuinte não foi devolvida, nem juntada aos autos, ou mesmo oportunizado o exame da mesma, apesar de requerido.

Assevera que a prova das alegações incumbe a quem as fizer, cabendo ao fisco, comprovar a existência das notas fiscais ditas como registradas; em segundo, que o contribuinte recebeu as mercadorias através dos canhotos de entrega, de comprovantes de pagamento das mercadorias ou declaração dos fornecedores.

Aduz que a análise dos registros originais pelo contribuinte resta prejudicada, vez que toda sua documentação, inclusive os arquivos digitais e computadores foram apreendidos pela operação Drible do MP-RN, conforme justificado por ocasião da intimação de fls. 05 e o CD acostado aos autos não permite a visualização de seu conteúdo, já que se encontram em formato incompatível com a leitura.

Já em relação à ocorrência 02, entende que o ICMS foi cobrado indevidamente, tendo em vista que as mercadorias estão sujeitas ao regime de substituição tributária. Que a cobrança do ICMS e, conseqüentemente, da multa lançados.



Que as ocorrências 01 e 04 versam sobre o mesmo fato, e dizem respeito ao mesmo período fiscalizado.

Que a ocorrência 01 abrange o período de janeiro a maio de 2011, bem como a de nº 04.

Insurge-se contra a multa regulamentar proposta nos autos, especificamente em relação à capitulada no art. 340, inciso III, alínea "f" do RICMS, afirmando ser confiscatória, já que representa 200% do valor do imposto devido.

Que a multa proposta para o caso específico ofende ao princípio da proporcionalidade e da razoabilidade, além de ser afastada a discricionariedade administrativa e de não se poder individualizar a pena do contribuinte.

Apresenta posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais para fundamentar o seu entendimento.

Por fim, pugna pelo acolhimento da preliminar suscitada, especialmente a de cerceamento de defesa, ante a não disponibilização e não devolução da documentação fiscal, bem como pela ausência dos termos de início e encerramento de fiscalização. Caso não seja acatada a preliminar mencionada, requer a improcedência do auto de infração em todo o seu teor.

2. DA CONTESTAÇÃO

As autoridades fiscais responsáveis pela autuação se pronunciam em sede de contestação à defesa do contribuinte (doc. de fls. 178 a 195), argumentando, em síntese, o que abaixo se segue:

Rebatendo as preliminares de nulidades apresentadas, os agentes do fisco aduzem que os procedimentos e métodos adotados na fiscalização abrangeram o período de 01.01.2009 a 01.07.2013, conforme ordem de serviço acostada aos autos.

Que a ação fiscalizadora tratou de dar início à fiscalização através de Termo de Intimação Fiscal, que foi cientificado à procuradora da empresa.

Que foi solicitada cópia ao MP/RN dos documentos retidos por aquela promotoria para atender ao procedimento fiscal 3408/2013-COFIS, tendo recebido apenas o Livro Fiscal de 2009 e algumas notas fiscais.

Que expediram o memorando 285/2014, tendo como destino o Núcleo de Fiscalização e Automação da 6ª URT para realizar a leitura do emissor de cupom fiscal - ECF n] 4708040794463, modelo Bematech MP 20, tendo sido respondido que não foi possível analisar os quantitativos por produto e suas respectivas alíquotas, posto não existir no modelo referido o arquivo MFD.

Aduzem que restou à ação fiscalizadora buscar o SAFIS2, o relatório de inconsistência denominado "Inconsistência – Escrituração de Entradas – Detalhe em que a fonte de verificação consiste em documentos enviados pelos sujeitos passivos para o banco de dados da Secretaria, tais como Sintegra e EFD.

Que todos os documentos foram expedidos pelo próprio contribuinte, seja pelo SINTEGRA ou EFD, o relatório foi confrontado com as notas fiscais eletrônicas e os livros fiscais que se encontram arrolados ao PAT.

Que a ação fiscal teve início na ciência do Termo de Intimação Fiscal no dia 15.10.2014, devidamente assinado pela procuradora da empresa, e o termo de encerramento da fiscalização se processou através do Termo de Ocorrências.

Asseveram quanto ao mérito que não se justifica o argumento de que a ausência de registro de notas fiscais de entrada não foi realizada, tendo em vista que a empresa não adquiriu as mercadorias acobertadas pelas notas fiscais eletrônicas.



Aduzem que as notas fiscais eletrônicas são providas de eficácia e validade probatória no procedimento administrativo e afasta qualquer questionamento sobre a comprovação de pagamento de mercadorias, declaração de fornecedores ou entrega de mercadorias.

Em relação à alegação de que o ICMS seria indevido na ocorrência 02, já que a empresa atua no ramo de combustíveis, asseveram que a autuada revende mercadorias na loja de conveniência sob o regime de incidência normal de ICMS.

Que não há duplicidade de cobrança nas ocorrências 01 e 04, vez que a ocorrência 01 - relativa ao exercício de 2011 -, versa sobre o período de junho a dezembro; e a de ocorrência 04 sobre o período de janeiro a maio de 2011.

Que as alegações de defesa aduzidas pela autuada são insubsistentes para desconstituir o direito de recuperar o crédito tributário pretendido, vez que em momento algum traz elementos probantes que possam descaracterizar o levantamento realizado.

Quanto aos argumentos de multa confiscatória, aduzem que os órgãos administrativos não têm competência para negar a vigência à lei, sob alegação de sua inconstitucionalidade.

Por fim, pugnam pela procedência do auto de infração em tela.

3. DA DILIGÊNCIA

Este Órgão Julgador, após o exame de todo o conteúdo processual, baixou o presente processo em diligência, fls. 211/212, para que a Unidade Preparadora esclarecesse alguns pontos sobre a matéria em discussão, bem como providenciasse junto à autuada que comprovasse a efetiva aquisição das mercadorias constantes dos documentos fiscais arrolados nos demonstrativos de débito.

Em resposta à diligência solicitada, a Unidade Preparadora informa que promoveu a notificação da empresa para apresentar os documentos necessários à comprovação das mercadorias, e esta informou que ficou impossibilitada de atender à diligência em razão de que toda a documentação fiscal teria sido apreendida pelo Ministério Público na Operação Drible.

4. DOS ANTECEDENTES

Consta dos autos, fl. 156, que o contribuinte não é reincidente na prática do ilícito fiscal apontado.

5. DO MÉRITO

Trata o presente processo da notícia de que a empresa acima qualificada na inicial teria infringido a legislação tributária estadual por haver deixado de registrar diversas notas fiscais de entradas de mercadorias, sujeitas ao regime de substituição tributária e tributação normal, no período de 01.01.2009 a 01.07.2013, conforme demonstrativos das ocorrências fiscais fls. 10 dos autos.

Inicialmente, antes de adentrar a questão de fundo, meritória, passo a examinar, preliminarmente, os fundamentos suscitados pela empresa autuada quanto à existência de vícios processuais capazes de decretar a nulidade feito.

Bem, analisando o presente processo, verifico que a autuada, em sede preliminar, aduz os seguintes argumentos para tentar nulificar o auto de infração em tela:



1) que a retenção de livros e documentos fiscais pela autoridade fiscal no prazo estabelecido para apresentação da impugnação pelo contribuinte viola os princípios do contraditório e da ampla defesa, tendo em vista não deter em sua posse os elementos necessários à averiguação da autuação; 2) que a ausência do Termo de Início e Encerramento de fiscalização é caso de invalidade e ineficácia do auto de infração em tela, vez que fere o princípio de legalidade por inobservância ao disposto no art. 196 do CTN

Bem, examinando o primeiro argumento acima suscitado, entendo não merecer prosperar, vez que, a meu sentir, o processo atende aos pressupostos que regem a matéria em espécie, notadamente, a ampla defesa e o contraditório, visto 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 afeitos ao tema.

Ademais, frise-se que todas as informações utilizadas pelos agentes do fisco nas diligências fiscais e na leitura do referido auto de infração em comento se embasaram em dados informados pela própria autuada via EFD, e esta delas pode dispor a qualquer momento, já que se encontram em ambientes virtuais tanto desta Secretaria como da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Quanto ao segundo argumento suscitado, igualmente ao primeiro, entendo não poder ser acolhido. Ora, a ausência de termo de início e fim de encerramento não gera qualquer vício nulificante, vez que a própria intimação serve para ciência do início de fiscalização, enquanto que a lavratura do auto de infração é equivalente ao termo de encerramento da fiscalização. Ademais, se o contribuinte não forneceu o livro próprio - o Livro de Registro de Utilização de Documentos e Termos de Ocorrências - solicitado na intimação, fls. 135, e que depois segundo se soube teria sido apreendido pelo Ministério Público, então não haveria como ser lavrado formalmente tais termos.

Por fim, registre-se que a ultrapassagem do prazo para conclusão dos trabalhos, bem como a eventual ausência dos termos de início e fim de fiscalização representaram prejuízo à defesa ou falta de acesso ao contraditório, não ensejando a nulidade pretendida, cujas hipóteses estão expressamente elencadas no artigo 20 do RPPAT, aprovado pelo Decreto 13.796/98.

Efetivamente, há uma 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

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.

Assim, não visualizo qualquer mácula de nulidade que possa contaminar o feito de que cuida a peça inicial. A descrição das denúncias refletem com clareza os fatos que realmente aconteceram e os enquadramentos legais guardam perfeito liame com as condutas denunciadas. As penalidades propostas, por seu turno, emanam de lei, sendo as específicas para as hipóteses que se apresentam.

Nesse sentido, rejeito as preliminares de nulidade apresentadas pela autuada.

Feitas as ponderações acerca das questões preliminares mencionadas, passo a examinar o mérito das denúncias noticiadas nos autos processuais.

*Como se tratam de 4(quatro) denúncias que versam sobre a mesma matéria, abrangendo períodos fiscalizados diversos, qual seja, **deixar de registrar documentos fiscais de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária ou tributação normal** -, passo a examiná-las, conjuntamente, com o intuito de facilitar o julgamento.*

*Analizando a questão meritória das denúncias noticiadas na inicial, verifica-se que a empresa em sua defesa foca seus argumentos contestatórios nos seguintes pontos a saber: 1) **que o fisco não comprovou a falta de registro das notas fiscais de entrada de mercadorias, bem como a sua aquisição e os pagamentos efetuados em decorrência das operações mercantis realizadas;** 2) **que em relação à ocorrência 02, não caberia a cobrança do ICMS, vez que as mercadorias comercializadas pela empresa estão sujeitas à substituição tributária;** 3) **que as ocorrências de n^{os} 01 e 04 versam sobre o mesmo fato e tratam do mesmo período, não podendo prosperar;** 4) **que a multa regulamentar aplicada ao feito é arbitrária e apresenta caráter confiscatório.***

*Pois bem, analisando a **primeira** assertiva posta pela empresa, entendo não merecer prosperar.*

O fisco de fato comprovou a aquisição das mercadorias pela empresa, tendo em vista que todas as informações utilizadas nos procedimentos fiscalizatórios foram extraídas dos arquivos digitais armazenados nos ambientes virtuais alimentados pela própria empresa. Ora, as emissões das notas fiscais eletrônicas foram todas realizadas por fornecedores habituais, ou seja, por empresas das quais a autuada é cliente contumaz. Ora, uma vez que adquiriu as mercadorias constantes dos documentos fiscais relacionados nos demonstrativos de débito elaborados,

Assim, caso a autuada não houvesse adquirido tais mercadorias, deveria ter promovido medidas severas com o intuito de questionar, reprimir tais operações fraudulentas, vez que aquisição de mercadorias sem o conhecimento e consentimento da parte interessada é caso de investigação por parte das autoridades policiais.

Dessa forma, por questão de cautela e resguardo futuro, deveria ter a empresa, no mínimo, tomado providências preliminares, por exemplo, noticiado o fato à



polícia por meio de boletim de ocorrência, bem como ter interpelado as empresas fornecedoras das mercadorias de que tais documentos fiscais foram emitidos em seu nome de forma indevida. Efetivamente, o que se observa é a ausência total de comprovação documental por parte da empresa se insurgindo contra tais operações.

Na verdade, examinando as notas relacionadas, bem como os registros nos sistemas desta Secretaria, verifica-se que todas as empresas responsáveis pelas emissões das notas envolvidas nas operações mencionadas são fornecedoras habituais da autuada.

Além do que, como se tratam de notas fiscais eletrônicas, em que é pedida a autorização aos entes fazendários para sua emissão, não vislumbro qualquer cancelamento dos referidos documentos pela empresa. Documentos estes que a legislação dota de plena eficácia para todos os fins, servindo até prova em contrário como instrumento comprobatório das transações realizadas pela empresa. Ademais, em diligência requerida por este órgão julgador, a empresa em momento alguma se manifestou sobre a questão suscitada, relegando, assim, o direito que tinha de contrapor os argumentos apresentados pelo fisco.

Nesse sentido, os tribunais administrativos têm firmado entendimento de que autuações fiscais lastreadas em informações obtidas através de registros eletrônicos são legítimas e comprovam a materialidade das operações efetuadas, consoante se pode verificar das transcrições efetuadas pelos agentes tributários na peça contestatória, fls. 178 a 195 dos autos.

Efetivamente, o convencimento por parte do Julgador e a sua forma de avaliar a prova eletrônica devem se adaptar a uma nova realidade, não dando margem a argumentos que busquem, sem justificativa plausível, desprezar o documento eletrônico, sendo, dessa forma, inaceitáveis os reclames da autuada sem que seja apresentada justificativa razoável que, ao menos, indique a incorreção dos dados.

Os frágeis argumentos e ilações da autuada não se contrapõem aos fatos e provas apresentados pelos autuantes. Percebe-se nitidamente que a autuada esquivou-se de enfrentar as provas juntadas aos autos, assim sendo, não há como acatar seus argumentos.

Já em relação ao **segundo** argumento suscitado, entendo, também, não poder ser acolhido por este juízo singular. Não pode prosperar pelo simples fato de que o imposto cobrado nessa segunda ocorrência diz respeito às mercadorias comercializadas pela loja de conveniência do posto de gasolina, ou seja, aquelas mercadorias vendidas sob o regime de apuração normal do imposto. Nesse caso, como bem lembrado pelos autuantes, o imposto incidirá sobre todas as etapas de comercialização até o consumidor final.

No que tange ao **terceiro** argumento suscitado, tem-se que a autuada se equivoca ao aduzir que as ocorrências de nºs 01 e 04 são dúlices. Ora, de uma simples leitura de ambas, percebe-se se tratarem de denúncias que versam sobre a mesma matéria – qual seja, ausência de registro de notas fiscais de entrada de mercadorias -, mas sobre períodos diversos. A de nº 01 trata do período compreendido entre os meses de junho a dezembro de 2011; e a de nº 04 entre os meses de janeiro a maio de 2011.

Dessa forma, não há como prosperar o argumento de defesa aduzido pela autuada.



Por fim, em relação ao **derradeiro** argumento mencionado, a empresa externou sua irresignação em relação à penalidade cominada no art. 340, inciso III, alínea f do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97, por entender arbitrária e de patamar confiscatório.

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;

Além disso, urge ressaltar a existência de diferença genealógica entre tributo e penalidade, especialmente, porque brotam de fontes totalmente distintas.

Nesse sentido se manifesta a eminente tributarista Misabel Abreu Machado Derzi, que sobre o tema, assim leciona: *"É que a obrigação tributária, como distingue o art. 3º do CTN, não é sanção de ato ilícito, sendo juridicamente inconfundível com penalidade"*.¹

No mesmo norte, é o escólio do insigne tributarista, Hugo de Brito Machado²: *"A vedação constitucional de que se cuida não diz respeito às multas, porque tributo e multa são essencialmente distintos"*. E continua o mestre: *"No plano estritamente jurídico, ou plano da Ciência do Direito, em sentido estrito, a multa distingue-se do tributo porque em sua hipótese de incidência a ilicitude é essencial, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito"*.

Pontifica, ainda, o ex-magistrado: *"... já a multa, para alcançar sua finalidade, deve representar um ônus significativamente pesado, de sorte que as condutas que ensejam sua cobrança restem efetivamente desestimuladas. Por isto mesmo pode ser confiscatória"*.

A matéria suscitada pela autuada é uma das mais controversas no direito tributário, e somente nos últimos anos tem sido pacificada na Suprema corte brasileira. Nenhum doutrinador de renome deixa de fazer referências a esse terreno fértil para desencontros e todos unanimemente destacando a dificuldade de se delimitar a divisa 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

1

2



Constituição Federal. Aquilo que para alguns tem efeitos confiscatórios, para outros pode perfeitamente apresentar-se como forma lúdica 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).

Decisões recentes do Supremo Tribunal Federal têm considerado como confisco, as multas que somente estejam 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 se entende é que a penalidade aplicada, sobretudo por derivar de expressa disposição legal, está plenamente condizente com a infração incorrida 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 reconhecer 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. Dessa forma, entendo não poder prosperar tal argumento.

Assim, o fisco comprova que a totalidade dos documentos fiscais arrolados nos demonstrativos de débito de nºs 01 a 04 não foi devidamente escriturada no livro de registro de entradas, consoante se pode verificar das cópias das páginas dos livros acostadas às fls. 44 a 131 dos autos processuais.

Com efeito, tem-se que a escrituração de documentos fiscais nos livros próprios (entrada e saída) é obrigação de todo e qualquer contribuinte, vez que obedece ao comando do Art. 150, inciso XIII, c/c os arts. 609, todos do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97. O seu descumprimento enseja o implemento de ação fiscal promovida pela Fazenda estadual com vistas a averiguar se de fato o contribuinte deixou de cumprir alguma obrigação tributária principal ou acessória exigida pela legislação. Ora, ao se verificar que o contribuinte está em falta com alguma de suas obrigações tributárias, cabe ao fisco proceder à lavratura do Auto de Infração, no sentido de instá-lo a cumpri-las, instaurando-se, portanto, a querela administrativa em caso de sua negativa.

A obrigação acessória de escriturar livros e documentos fiscais contendo informações do contribuinte prescreve uma **obrigação de fazer** dirigida ao fisco. É regra-matriz de incidência de obrigação acessória que, no entender de Ângela Maria da Motta Pacheco, em sua obra *Sanções Tributárias e Sanções Penais Tributárias*. São Paulo: Max Limonad, 1997. p. 223-9, “**norma matriz de incidência administrativa tributária- qual seja, norma primária que estabelece um vínculo entre a administração fazendária e o contribuinte, tendo como prestação um fazer ou omitir- importante observar que o descumprimento de cada uma possibilita a incidência de uma norma sancionadora**”

Nesse compassar, vejamos o que preceitua o Prof. Paulo de Barros Carvalho a respeito da estrutura lógica da regra sancionatória tributária, expressa em sua obra *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 465 e 466:

“O antecedente da regra sancionatória descreve fato ilícito qualificado pelo descumprimento de um dever estipulado no consequente da regra-matriz de incidência. É a não-prestação do objeto da relação jurídica. Essa conduta é tida como antijurídica, por transgredir o mandamento prescrito, e recebe um nome de ilícito ou infração tributária. Atrelada ao antecedente ou suposto da norma sancionadora está a relação deôntica, vinculando, abstratamente, o autor da conduta ilícita ao titular do direito violado. No caso das penalidades pecuniárias ou multas fiscais, o liame também é de natureza obrigacional, uma vez que tem substrato econômico, denomina-se relação jurídica sancionatória e o pagamento da quantia estabelecida é promovida a título de sanção.”



Pelo exposto, e levando-se em consideração que as razões de defesa da litigante revelaram-se ineficazes para invalidar o lançamento tributário de ofício:

6. DA DECISÃO

JULGO PROCEDENTE o Auto de Infração de fls. 01, para impor à autuada as penas de multa previstas no **art. 340, inciso III, alínea “f”** do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97, cujo valor monta a **RS 235.764,14(duzentos e trinta e cinco mil, setecentos e sessenta e quatro reais e catorze centavos)**, sem o prejuízo da cobrança do imposto devido no valor de **RS 19.270,76(dezenove mil, duzentos e setenta reais e setenta e seis centavos)**, totalizando o crédito tributário o montante de **RS 255.034,90(duzentos e cinquenta e cinco mil, trinta e quatro reais e noventa centavos)**.

Remeta-se o presente processo à 6ª URT para dar cumprimento a esta decisão e adotar as demais providências regulamentares.

COJUP - Natal(RN), 09 de março de 2015.



Fernando Antônio B. de Medeiros
Aud. Fiscal Julgador – AFTE – 4 – mat. 154.361-0