



**DECISÃO Nº.:** 107 /2011 – 6ª URT  
**PAT Nº.:** 106/2011 – 6ª URT- Protocolo Nº 25437/2009 - 9  
**AUTUADA:** PLANETA SOLAR COM. CONST. INCORP. REPRESENT LTDA.  
**ENDEREÇO:** Praça Getúlio Vargas, 22 – A, I Andar - Centro - Mossoró/RN  
**AUTUANTE:** Cleonilson Moura as Silva- mat. 1586262

**DENÚNCIA:** 1. Falta de escrituração de documento fiscal de entrada de mercadoria em livro próprio.

**EMENTA:** FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE DOCUMENTO FISCAL DE ENTRADA DE MERCADORIA EM LIVRO PRÓPRIO.

- 1- Preliminar de nulidade afastada. A empresa delegou competência para que o seu preposto acompanhasse todos os atos e procedimentos fiscalizatórios realizados pelo agente tributário. Desnecessidade de acompanhamento pari passu do representante da empresa, vez se tratar apenas de simples verificação em livro próprio de escrituração ou não de documento fiscal.
- 2- Mérito. A empresa está inscrita no cadastro estadual de contribuintes e goza de todas as prerrogativas de contribuinte, inclusive a de adquirir mercadorias em operação interestadual com alíquota menor. Sendo contribuinte, deve observar as regras pertinentes à condição de contribuinte. Resta a obrigatoriedade de registrar os documentos fiscais por ocasião da aquisição de mercadorias em pleno exercício das atividades comerciais. Inteligência do art. 150, inciso XIII, c/c 609 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97. Multa devida. Permanência da multa aplicada pela violação à legislação estadual. Previsão legal. Multa não se confunde com tributo. O princípio do não-confisco não se aplica às multas. Multa confiscatória não configurada. Farto entendimento jurisprudencial nesse sentido.
- 3- Auto de Infração Procedente.



## 1 - DO RELATÓRIO

### 1.1 – DA DENÚNCIA

De acordo com o auto de infração nº 01619/6ª URT – 2009, a empresa, devidamente qualificada nos autos, foi autuada pelo fisco estadual por haver deixado de escriturar em livro próprio documento fiscal de aquisição de mercadoria(047154) nos prazos previstos na legislação estadual em vigor, infringindo assim os seguintes dispositivos legais : art. 150, incisos III e XIII, c/c 60, inciso I e art. 613, todos do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97.

Em decorrência do acima esposado, o agente do fisco lavrou o Auto de Infração supramencionado com a proposta de aplicação da penalidade prevista no art. 340, inciso III, alínea “f” do RICMS, aprovado pelo Decreto 13.640/97, resultando numa pena de multa no valor total de **R\$ 445,75(quatrocentos e quarenta e cinco reais e setenta e cinco centavos)**, sem o prejuízo da exigência do tributo devido – em decorrência da ausência da escrituração da referida nota fiscal -, cujo valor monta a **R\$ 148,58(cento e quarenta e oito reais e cinquenta e oito centavos)**, perfazendo o crédito tributário o montante de **R\$ 594,34(quinzentos e noventa e quatro reais e trinta e quatro centavos)**.

### 1.2 - DA IMPUGNAÇÃO

A autuada, por intermédio de seu representante legal, fls. 09, apresenta tempestivamente impugnação contra o auto de infração contra si lavrado, aduzindo, em síntese, o que abaixo se segue:

Preliminarmente, aduz em sua peça de dessa que, em momento algum, o fisco deu oportunidade para que o preposto ou titular acompanhasse a fiscalização realizada.

No mérito, aduz que sempre paga os tributos devidos.

Assevera que o fisco se equivocou, vez que a escrituração é desnecessária, tendo em vista que a empresa é prestadora de serviços, consoante consta de sua atividade principal e secundária.



Que o fisco está descaracterizando a competência tributária municipal, e apresenta acórdão da câmara fiscal de julgamento do Estado de São Paulo.

Que os elementos probatórios que serviram de base para a autuação de nada servem, pois são isolados e não têm a capacidade de aferir as supostas infrações.

Que a autuação se baseou apenas na mencionada documentação ora acostada aos autos e num memorial de cálculos confeccionados pelo agente do fisco.

Transcreve, nos autos, entendimentos doutrinários para fundamentar a sua tese.

Aduz que não haveria a necessidade da escrituração fiscal por ser a empresa prestadora de serviços.

Assevera que a multa aplicada ao feito enseja efeito confiscatório, o que é defeso pela magna carta.

Por fim, solicita a improcedência do auto de infração em tela.

### **1.3 – DA CONTESTAÇÃO**

Convocado a apresentar contestação contra os argumentos de defesa aduzidos pela empresa autuada, o autuante alega, em síntese, o que abaixo se segue;

Que a empresa não se mostrou muito interessada em acompanhar a ação fiscal desenvolvida, vez que delegou a tarefa de entrega da documentação fiscal e todos os atos de acompanhamento a um auxiliar de contabilidade do escritório responsável pela escrituração e guarda de documentos.

Aduz que todos os procedimentos de fiscalização foram cientificados à empresa pelo auxiliar de contabilidade.

Que o presente processo consta de todos os elementos necessários para que a empresa possa se defender.

Que a empresa reconhece tacitamente que todos os elementos juntados aos autos já seriam suficientes para se defender, senão não teria produzido sua impugnação dentro do prazo legal.

No mérito, aduz que a empresa é contribuinte do ICMS, tendo em vista apresentar inscrição estadual, nos moldes do art. 204 e parágrafos do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97.



Que, por pedido do próprio contribuinte, foi emitido o atestado de condição de acordo com os dispositivos supra, conforme fls. 02 dos autos. Assevera que, uma vez sendo contribuinte do ICMS, deve se submeter às obrigações do RICMS a que todos os contribuintes são obrigados.

Que dentre as obrigações previstas no regulamento do ICMS, estão as de escriturar os documentos fiscais em conformidade com o inciso XIII do art. 150, c/c art. 609 e inciso I do art. 613, todos do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97.

Que a infração cometida é de mera conduta, pois deixar de escriturar documento, por si só, já enseja a constituição e cobrança de penalidades.

Que o atestado de contribuinte, bem como o fato de recolher o ICMS incidente sobre diversas notas de aquisição sem reclamar já o qualifica como contribuinte do ICMS.

Que a empresa autentica os livros fiscais na Secretaria e escritura diversos documentos fiscais, consoante fls. 04.

Que a irregularidade fiscal foi constatada de forma clara, o que resultou na lavratura do auto de infração em tela.

Que resta comprovado que a empresa adquiriu a mercadoria constante da nota fiscal em tela, bem como os diversos comprovantes de pagamento das mercadorias carreadas nos autos a partir das fls. 05.

Que os documentos acostados aos autos comprovam não só foram faturados para autuada, como foram efetivamente pagas as mercadorias negociadas.

Que a multa aplicada ao feito não se caracteriza como indevida e confiscatória, tendo em vista que multa não se confunde com tributo.

Fundamenta o seu entendimento transcrevendo diversos posicionamentos doutrinários sobre o feito.

Alega que não cabe ao auditor fiscal cotejar a constitucionalidade de lei em tese, vez que o art. 89 do RPPAT, aprovado pelo Decreto nº 13.796/98 veda a possibilidade do exame de legalidade e de constitucionalidade de disposição expressa de lei em matéria tributária, ainda não reconhecida por decisões reiteradas do STJ.

Por fim, requer a manutenção do auto de infração em tela.

É o que se cumpre relatar.



## 2 - DOS ANTECEDENTES

Consta nos autos, fl. 84, que o contribuinte não é reincidente na prática do ilícito fiscal apontado.

## 3 - DO MÉRITO

Em análise à questão posta, verifica-se que a empresa em tela foi autuada por haver infringido a legislação tributária estadual, no tocante à ausência de escrituração de documentos fiscais de aquisição de mercadorias em livro próprio, o que resultou no lançamento tributário de ofício.

Antes de adentrar a questão meritória, passo a analisar a preliminar de nulidade processual suscitada pela defendente, no que diz respeito à ausência do acompanhamento do titular da empresa ou preposto em todos os termos da fiscalização.

Examinando a assertiva aduzida pela empresa, verifica-se que o argumento suscitado carece de fundamentação.

Como se observa nos autos, a própria empresa delegou a tarefa de entrega de toda documentação fiscal, bem como os demais atos de acompanhamento da fiscalização foram delegados a um auxiliar da empresa, tanto é assim que elaborou toda a sua peça impugnativa no prazo previsto na legislação tributária estadual.

Além disso, no caso em comento, é imperioso ressaltar que, caso a empresa não acompanhasse os atos da fiscalização, isso por si só não poderia decretar a nulidade do feito, tendo em vista que o procedimento fiscal utilizado pelo agente tributário não necessita de um alcance tão amplo que justifique a presença *pari passu* do representante ou preposto da empresa, vez que se trata apenas de uma simples verificação nos livros da empresa para observar se o documento fiscal foi ou não registrado. Assim, afastado a preliminar ora suscitada pela empresa.

Após o exame da preliminar em comento, passo a examinar a questão meritória de que tratam os autos processuais.

Na questão meritória, a empresa aduz em sua peça de defesa os seguintes argumentos: **a) que não tem a obrigação de escriturar os livros fiscais em conformidade com**



a legislação do ICMS, tendo em vista não ser contribuinte deste imposto e sim do ISS, nos moldes do art. 156, inciso IV da CF e do item 7.02 da lista de serviços anexa da lei 116, de 31 de julho 2003; b) que a multa aplicada pelo fisco ao feito apresenta caráter confiscatório, violando o disposto no art. 150, inciso IV da CF.

Analisando o primeiro argumento suscitado pela defendente, tem-se que o ponto fulcral reside em saber se a empresa em voga é ou não contribuinte do imposto estadual

Pois bem, examinado o argumento supra, entendo que não pode prosperar tal entendimento esposado pela litigante, vez que à época da ocorrência do fato gerador, a empresa possuía inscrição estadual neste estado como contribuinte do tributo estadual, beneficiando-se sobretudo de todas as condições de como contribuinte fosse, dentre elas - adquirindo mercadorias em operação interestadual com alíquota menor.

Assim, uma vez que a empresa se inscreve no cadastro de contribuintes do estado como contribuinte e goza de todos os benefícios e prerrogativas de tal condição, deve observar - também, todas as obrigações em relação a esta situação, sobretudo no que se refere às obrigações acessórias.

Tanto é assim que, no seguinte, a empresa decidiu obter o Atestado de Condição de Contribuinte Estadual junto a esta Secretaria, consoante se pode verificar da consulta a contribuinte às fls. 02 dos autos.

Nesse sentido, estando a empresa enquadrada na condição de contribuinte estadual, deve se submeter às regras estabelecidas no diploma legal que regulamenta a matéria no âmbito estadual.

Nesta senda, entendo que o procedimento adotado pelo agente tributário foi oportuno e correto. O auto de infração foi instruído com todos os elementos capazes de determinar o responsável pela infração verificada, conforme se depreende dos autos processuais. A obrigatoriedade da escrituração dos documentos e livros fiscais é obrigação de todo e qualquer contribuinte, vez que obedece ao comando do Art. 150, inciso XIII, c/c o art. 609 do diploma legal em epígrafe. 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 instar o contribuinte a cumpri-las, instaurando-se, portanto, a querela administrativa em caso de sua negativa. Em tese foi o que de fato ocorreu.

Efetivamente, 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 conseqüente 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.”**

Dessa forma, compulsando o RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97, vislumbra-se que, face ao descumprimento da obrigação acessória supramencionada, subsiste a imposição da sanção prevista no art. 340, inciso III, alínea “F” pela inobservância por parte do contribuinte de escriturar o documento fiscal de aquisição de mercadoria, especificamente a nota fiscal de nº 47154, cujo valor monta a R\$ 2.971,68(dois mil, novecentos e setenta e um reais e sessenta e oito centavos).



Ademais, observa-se no presente processo, fls. 08 e 58, que a referida nota fiscal não foi escriturada no livro de registro de entrada de mercadorias.

No que tange ao segundo suscitado pela autuada alegando que a multa aplicada ao feito seria arbitrária e teria caráter confiscatório, entendo não poder prosperar, devendo ser afastado de pronto. Tal argumento pode ser facilmente fulminado pelo simples fato de que a penalidade aplicada não poderia ser arbitrária, uma vez que emana de previsão legal, ou seja, está amparada na lei 6968/96, a qual instituiu o tributo em nosso Estado. Além disso, urge ressaltar a existência de diferença genealógica entre tributo e penalidade, especialmente, porque brotam de fontes totalmente distintas.

O artigo 3º do Código Tributário Nacional define *tributo* como sendo “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, *que não constitua sanção de ato ilícito*, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”

Observe-se que o referido artigo é expresso ao dispor que tributo “é toda prestação pecuniária compulsória (...), *que não constitua sanção de ato ilícito*, ...”. Não há dúvida de que somente um fato jurídico *lícito* implica a relação jurídica obrigacional que tem como objeto o *tributo*. Dito de outra forma, tributo não pode ser interpretado como penalidade imposta àquele que comete algum ato ilícito.

Efetivamente, tributo não é multa. Se um contribuinte deixa de recolher um determinado tributo até a data de seu vencimento, ser-lhe-á aplicada uma multa, e esta não se confunde com o tributo não quitado.

Todos os fatos descritos como hipóteses de incidência dos tributos são, sem nenhuma exceção, lícitos, como por exemplo: prestar serviços, ser proprietário de imóvel urbano, realizar operação de venda e compra de mercadorias.

Quando a lei descrever como hipótese um comportamento *ilícito*, como por exemplo, a não emissão de notas fiscais, a consequência normativa nunca será uma relação jurídica tributária que legitime o fisco a cobrar tributo, mas sim *multa*.





Nesse sentido, o eminente professor Paulo de Barros Carvalho, na obra **Curso de direito tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 22**, leciona que “os acontecimentos ilícitos vêm sempre atrelados a uma providência sancionatória e, fixando o caráter lícito do evento, separa-se, com nitidez, a relação jurídica do tributo da relação jurídica atinente às penalidades exigidas pelo descumprimento de deveres tributários”.

Até por isso sugerimos que *tributo* é a prestação pecuniária compulsória decorrente da materialização do fato (fato gerador) descrito como hipótese de incidência, sem natureza sancionatória, prevista e exigível nos estritos termos da lei.

Não há dúvidas, portanto, de que tributo e multa não se confundem, não havendo nenhuma semelhança entre ambos.

Enquanto a finalidade dos tributos é o abastecimento dos cofres públicos, as multas objetivam penalizar o contribuinte que decide não cumprir suas obrigações tributárias.

Estevão Horvath - **O princípio do não-confisco no Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2002. p. 114**, explica que “a multa busca punir o contribuinte faltoso com suas obrigações (como busca reprimir, punindo, qualquer comportamento contrário à ordem jurídica). Destarte, os princípios que regem as infrações são distintos daqueles que informam a tributação. Há diferença ontológica, o que não permite a comparação de uma situação com a outra”.

Assim, entendo que uma vez estando a multa devidamente prevista em lei, pode, e na verdade deve, ser estabelecida com severidade conforme a gravidade da infração, para que com isto o contribuinte não se veja tentado a cometer os ilícitos tributários, e entregue corretamente recursos ao Estado que deles depende para o atendimento das necessidades públicas. A jurisprudência possui inúmeras manifestações nesse sentido, *in verbis*:

(TJ/SP – 3ª C. Dir. Púb., Ap. c/ Rev. nº 924.228-5/6-00, Rel. Des. Magalhães Coelho, julg. 11.08.2009)

“MULTA. PRINCIPIO DO NÃO CONFISCO. O princípio constitucional do não-confisco não se reporta às sanções por atos ilícitos, pois elemento da



estrutura limitativa do Estado ao poder de tributar, de natureza ôntica diversa das multas O percentual da multa moratória, além disso, tem expressa previsão legal e constitui meio inibitório para que o contribuinte não protraia o pagamento do tributo Não se tratando de relação de consumo, não há justificativa para aplicação da legislação protetiva do Código de Defesa do Consumidor Recurso e remessa necessária desprovidos.”

(TJ/SP – 7ª C. Dir. Púb., Ap. Cív. s/ rev. nº 312.116-5/8-00, Rel. Des. Nogueira Diefenthaler, julg. 21.08.2006)

*No mesmo sentido:* Ap. Cív s/ Rev. nº 527.887-5/8-00; Ap. Cív s/ Rev. nº 358.099-5/5-00; Ap. Cív. s/ Rev. nº 272.095.5/0-00; Ap . Cív. s/ Rev; nº 568.104-5/6-00; Ap. Cív. s/ Rev. nº 251.106-5/9-00; Ap. Cív. s/ Rev. nº 352.734-5/0-00; Ap. Cív. s/ Rev. nº 450.375-5/6-00; Ap. Cív. s/ Rev. nº 238.156-5/0-00)

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL – SONEGAÇÃO – MULTA – PERCENTUAL – LEGALIDADE – JUROS MORATÓRIOS – TAXA SELIC – MATÉRIA NÃO VEICULADA NA INICIAL – EXAME – VEDAÇÃO.

1. *A regra prevista no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, que veda a utilização do tributo com efeito de confisco, não atinge o percentual das multas fixadas para o caso de descumprimento da obrigação tributária, uma vez que se trata de penalidade imposta àqueles que, de alguma forma, venham a causar prejuízos ao erário, em razão de determinada infração prevista em lei.*

2. O pedido inicial restringe a lide, não devendo o magistrado emitir provimento jurisdicional diverso daquele pleiteado pela parte, sob pena de nulidade. Assim, verificado que a matéria relativa à aplicação da taxa selic não foi ventilada na petição inicial, nem enfrentada na R. sentença hostilizada, resta inviabilizado o seu exame pelo tribunal.

3. Recurso conhecido e não provido.”



Dessa forma, não vejo como prosperar esse segundo argumento suscitado pela atuada.

Destarte, ante o acima exposto, e levando-se em consideração que as razões-de-defesa da litigante revelam-se ineficazes para invalidar o lançamento tributário de ofício;

**JULGO PROCEDENTE** o Auto de Infração de fls., para determinar que o contribuinte proceda ao recolhimento da multa prevista no art. 340, inciso III, alínea "f" do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97, cujo valor monta a **R\$ 445,75(quatrocentos e quarenta e cinco reais e setenta e cinco centavos)**, sem prejuízo da cobrança do imposto no valor de **R\$ 148,58(cento e quarenta e oito reais e cinquenta e oito centavos)**, perfazendo o crédito tributário um montante de **R\$ 594,33(quinientos e noventa e quatro reais e trinta e três centavos)**, observando-se os acréscimos legais cabíveis.

Remeta-se o p.p. à 6ª URT para que tome todas as providências cabíveis, dando ciência à atuada do teor desta decisão.

COJUP - Natal(Rn), 15 de agosto de 2011.

  
**Fernando Antônio B. de Medeiros**  
**Julgador Fiscal – mat. 154.361-0**