



“DECISÃO Nº: 211/2011
PROCOLO Nº: 263419/2009-1
PAT N.º: 528/2009-1ª URT
AUTUADA: MARINEIDE GOMES DE BRITO EPP
FIC/CPF/CNPJ: 20.092.109-6
ENDEREÇO: Rua Prof. Antônio Trigueiro, 90-A, Felipe Camarão Natal-RN.

EMENTA – ICMS – Falta de escrituração de notas fiscais no livro de entrada, referente a mercadorias I) Tributadas e II) Sujeitas à Substituição Tributária; e III) falta de recolhimento do ICMS dissimulado por receita de origem não comprovada. Defesa Insuficiente para afastar as acusações. A atuada não se insurge contra as denúncias, reconhecendo-as, para alegar apenas suposta confiscatoriedade da multa. Conexão entre as ocorrências – repercussão no valor da insuficiência do caixa. Princípio da busca da verdade material dos fatos e da justiça - Elaboração de novos cálculos para reduzir da terceira ocorrência, contemplando o valor agregado das primeira e segunda ocorrências. Confiscatoriedade não configurada. Conhecimento e acolhimento em parte da Impugnação.–
PROCEDÊNCIA PARCIAL DA AÇÃO FISCAL. Apelo oficial que se interpõe.

DO RELATÓRIO

1. DENÚNCIA

Consta que contra a atuada acima qualificada, foi lavrado o Auto de Infração nº 6444/1ª URT, onde se denuncia:

- I) Falta de escrituração de documentos fiscais apuradas pelo confronto SINTEGRA/RN x Livro Registro de Entradas;
- II) Falta de escrituração de documentos fiscais apuradas pelo confronto SINTEGRA/RN x Livro Registro de Entradas, de mercadorias sujeitas à substituição tributária;
- III) Falta de recolhimento do ICMS dissimulado por receita de origem não comprovada, referente aos exercícios de 01/01/2004 a 30/06/2007.

Assim, deram-se por infringidos os seguintes artigos do decreto 13.640 de 13 de novembro de 1997:

- I) 150, inciso XIII c/c art. 609 e art. 108;
- II) 150, inciso XIII c/c art. 609 e art. 108;



III) 150, inciso III e XIII.

Como penalidades foram propostas as constantes do artigo 340 do supracitado instrumento regulamentar, sem prejuízo dos acréscimos monetários previstos no art. 133 do referido RICMS: I) Inciso III, alínea “f”; II) Inciso III, alínea “f”; III) Inciso I, alínea “g”.

A composição do crédito tributário, segundo a autora do feito, é de multa no valor de R\$ 155.105,83 (cento e cinquenta e cinco mil cento e cinco reais e oitenta e três centavos), mais o ICMS devido no valor de R\$ 99.202,88 (noventa e nove mil duzentos e dois reais e oitenta e oito centavos), perfazendo o montante de **R\$ 254.305,71 (duzentos e cinquenta e quatro mil trezentos e cinco reais e setenta e um centavos)**.

Foram anexados relatórios emitidos pelo sistema da SET relativos à empresa atuada; Termo de Intimação para apresentação de documentos e livros fiscais e contábeis; demonstrativos sintéticos e analíticos dando conta da origem do crédito tributário de que cuida a inicial; cópias dos livros de entrada onde deveriam conter os assentamentos dos documentos não registrados; cópias das notas fiscais tidas como não lançadas, ficha cadastral dos emitentes dos documentos fiscais, junto ao cadastro da Receita federal do Brasil; demonstrativos do fluxo de caixa da atuada; declaração da impugnante atestando que não dispunha de escrituração contábil, durante o período fiscalizado, além do relatório circunstanciado da lavra da eminente autora do feito, relatando com minudência a ação fiscal e do demonstrativo do crédito tributário atualizado até aquela data.

2. IMPUGNAÇÃO

Contrapondo-se às denúncias, alegou a atuada, através de sua impugnação às fls. 138 a 146 dos autos:

- A multa lançada pelo fisco possui caráter confiscatório, tendo em vista que é maior que o imposto cobrado, o que fere o princípio constitucional da vedação ao confisco.

Dessa forma, requer a improcedência parcial do Auto de Infração, acolhendo os valores mencionados.

3. CONTESTAÇÃO

Instados a contestar a impugnação da atuada, a ilustres autora, dentro do prazo regulamentar, conforme fls. 148 a 151, alegou que:

- O feito tributário teve como escopo o disciplinado no ordenamento jurídico tributário do nosso Estado, o qual respaldou o procedimento contábil e fiscal efetuado na empresa atuada;
- O artigo 150 da Constituição Federal veda a instituição de tributo (e não multa) com efeito confiscatório, e não se pode confundir tributo com multa, tendo em vista que esta tem natureza sancionatória;



- A multa visa ressarcir o Estado pelo não pagamento do tributo e educar o contribuinte, desestimulando a prática de infrações;
- As multas imputadas ao contribuinte estão previstas no art. 64 da LC 6.968/96 e art. 340 do RICMS, aprovado pelo Dec. 13640/97, não cabendo discussões acerca de sua legalidade;
- Considera desprovida de razão a impugnação da autuada, reiterando todas as denúncias, devidamente comprovadas no bojo dos autos.

Diante do exposto, pugna pela manutenção integral do Auto de Infração.

5. ANTECEDENTES

Consta dos autos (fl. 136) que a autuada não é reincidente na prática do ilícito fiscal denunciado.

6. DESPACHO SANEADOR

Considerando que as denúncias são conexas, foi solicitado à autora do feito um novo demonstrativo do fluxo de caixa contemplando a Taxa de Valor Agregado (TVA) pelo não registro de que cuidam as demais ocorrências.

Em resposta ao referido pedido, a auditora elaborou novo demonstrativo das ocorrências, após corrigidos os valores de autuação:

| Ocorrências | ICMS | Multa | Total |
|---|----------------------|-----------------------|-----------------------|
| 1ª Falta de registro de notas fiscais em livro próprio | R\$ 21.171,48 | R\$ 44.611,35 | R\$ 65.782,83 |
| 2ª Falta de registro de notas fiscais em livro próprio, de mercadorias sujeitas à Substituição Tributária | R\$ 0,00 | R\$ 2.447,39 | R\$ 2.447,39 |
| 3ª Falta de recolhimento de ICMS dissimulado por receita de origem não comprovada | R\$ 65.608,66 | R\$ 98.412,99 | R\$ 164.021,85 |
| Total | R\$ 86.780,14 | R\$ 145.471,73 | R\$ 232.251,87 |

É o que se cumpre relatar.



DO JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE

Do passeio pelos autos, observo que a impugnação preenche aos quesitos essenciais exigidos pela legislação regente, especialmente, por ter sido apresentada tempestivamente, motivos pelos quais, 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.

DO MÉRITO

Trata o processo de falta de escrituração de documentos fiscais no Livro de Entradas, de mercadorias tributadas e sujeitas à substituição tributária, além da falta de recolhimento de ICMS dissimulado por receita de origem não comprovada.

Preliminarmente, antes de adentrar no mérito da questão propriamente dito, a meu juízo, o processo atende aos princípios regentes da matéria, especialmente, 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, exercitar o seu direito de se defender largamente, respeitando assim os princípios constitucionais afetos ao tema.

Em sede de impugnação, a atuada insurgiu-se contra a multa aplicada pelo fisco, alegando que teria ela caráter confiscatório, por ser superior ao próprio valor do imposto cobrado, entretanto, referida tese não se afigura como razoável.

Nesse sentido, vejamos como leciona o Prof. Paulo de Barros Carvalho a respeito da estrutura lógica da regra punitiva 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, que regulamentou a Lei 6968/96, vislumbra-se que, face ao descumprimento da obrigação acessória de que cuida o feito, subsiste a imposição da sanção prevista no art. 340, inciso III, alínea “F” pela inobservância por parte do contribuinte de escriturar os documentos



fiscais de aquisição de mercadorias relacionados nos demonstrativos integrante dos autos, independentemente do tipo de operação e de se estar ou não sujeita ao cumprimento da obrigação principal.

Assim, 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*.

O tributo decorre naturalmente por ter tal prática, igualmente, reveladora da ocorrência do fato gerador do imposto.

Nesse mesmo norte, escreveu com tinta grossa, o já citado professor Paulo de Barros Carvalho, na obra **Curso de direito tributário. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 22**, 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”.

Destarte, não é difícil concluir 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, muitas vezes na vã tentativa de desencorajá-lo da reincidência da prática delituosa.

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, torna-se imperioso concluir 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, e por entender que qualquer censura à penalidade resultante de Lei deve ser dirigida ao Poder Legislativo, não vejo como prosperar a pretensão da autuada neste particular aspecto.

Ademais, tendo em vista que a autuação refere-se a fatos geradores anteriores a 31 de março de 2008, será oportunizado a autuada, ao final desta decisão, o recolhimento do imposto sem o gravame da penalidade, por força da Instrução normativa 02/2010 da CAT, o que, por si só, encerrará a inconformidade da autuada em relação a multa.

Quanto à questão de fundo, de logo, observo que a autuada não contestou o mérito das 1ª, 2ª e 3ª ocorrências, conforme consta na impugnação, insurgindo-se apenas no que concerne à aplicação da multa, tendo assim desistido de qualquer discussão no mérito das questões ali postas, não se instaurando, assim, o litígio por força do que dispõe o art. 84 do RPAT:

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

Dessa forma, albergado na base legal acima transcrita, não há o que se discutir sobre o mérito das denúncias relativas à falta de registro de documentos fiscais de aquisição e receita de origem não comprovada, já que foram reconhecidas tacitamente pela autuada, e largamente comprovadas nos autos.

A propósito, o conjunto probatório revelador das infrações é pujante, não ensejando qualquer dúvidas do cometimento das condutas denunciadas através da inicial.

Sobre a terceira ocorrência, temos que segundo a Súmula CRF N° 001, a escrita contábil do contribuinte só é válida para afastar a denúncia de falta de recolhimento de ICMS dissimulado por receita de origem não comprovada (estouro de caixa), se for confiável, íntegra e tempestiva, o que efetivamente não ocorre com a autuada quando declara, com clareza solar, que não dispunha de escrita contábil organizada no período fiscalizado.

SÚMULA 001/2011-CRF – “É defeso a desconstituição da escrita contábil para instrumentalização da metodologia Fluxo de Caixa, exceto quando não atendidos os pressupostos técnicos contábeis de confiabilidade, integralidade e tempestividade”



Portanto, por não ter a autuada apresentado os documentos necessários para fiscalização capaz de suprir a inconsistência do seu fluxo de caixa, deve conformar-se com o apurado pelos autuantes, dentro da metodologia do art. 352 do Decreto 13.640/97.

Por fim, embora não tenha a autuada contestado os valores apresentados pelo fisco, em busca da verdade material dos fatos e da justiça, constato que as ocorrências de falta de escrituração de documentos fiscais e estouro de caixa (falta de recolhimento de ICMS dissimulado por receita de origem não comprovada) são conexas, devendo-se abater da segunda o valor agregado (30%) das notas fiscais não escrituradas.

Devido a tal constatação, foi proferido despacho para a elaboração de novos cálculos, conforme fls. 152 dos autos. Em resposta, a ilustre autora do feito apresentou novo demonstrativo da terceira ocorrência, com os valores de ICMS e multa com o devido abatimento.

Portanto, reputo como **PROCEDENTE EM PARTE** as denúncias de que cuidam a inicial, modificando os valores da autuação, com base em informações apresentadas pela própria autora, nas folhas 153 e seguintes dos autos, concernente ao fluxo de caixa.

DA DECISÃO

Isto posto, e considerando tudo o mais que do processo consta, especialmente, o teor da impugnação e contestação, ***JULGO PROCEDENTE EM PARTE*** o Auto de Infração lavrado contra a empresa MARINEIDE GOMES DE BRITO EPP, para impor a autuada a penalidade de multa no valor de R\$ R\$ 145.471,73 (cento e quarenta e cinco mil quatrocentos e setenta e um reais e setenta e três centavos), mais o ICMS devido no valor de R\$ 86.780,14 (oitenta e seis mil setecentos e oitenta reais e catorze centavos), perfazendo de montante de R\$ 232.251,87 (duzentos e trinta e dois mil duzentos e cinquenta e um reais e oitenta e sete centavos), em valores históricos, sujeitando-se por tanto aos acréscimos moratórios previstos na legislação.

Por dever de ofício, recorro da presente decisão ao egrégio CRF, ao tempo em que remeto os autos à 1ª URT, para ciência das partes e adoção das demais providências legais cabíveis, **especialmente observar, no que couber, a Instrução Normativa 02/2010 – CAT, oportunizando ao contribuinte recolher ou parcelar o imposto sem o gravame da penalidade punitiva, relativamente aos fatos ocorridos até 31 de março de 2008, obedecido o prazo de 72 horas.**

COJUP, Natal, 29 de Setembro de 2011.

Ludenilson Araújo Lopes
Julgador Fiscal