



**DECISÃO Nº:** 223/2011  
**PROTOCOLO Nº:** 74742//2010-1  
**PAT N.º:** 136/2010- 1ª URT  
**AUTUADA:** A R DA SILVA EPP  
**FIC/CPF/CNPJ:** 20.200.632-8  
**ENDEREÇO:** Rua Candido Medeiros, 567, Térreo, Alecrim, Natal RN.

**EMENTA** – ICMS – Descumprimento de obrigações tributárias principal e acessória. A entrega das guias Informativas Mensais (GIM), e anual (IF), além da entrega dos arquivos SINTEGRA, são obrigações do contribuinte emanadas da própria Lei, de sorte que a inobservância desses preceitos por parte do sujeito passivo, constitui infração à legislação regente, passível da aplicação de penalidade específica. Falta de recolhimento do imposto relativamente ao estoque de mercadorias apurado quando do encerramento tácito das atividades do autuado. Contribuinte faltoso no cumprimento de suas obrigações. Arbitramento da base de cálculo do imposto – Possibilidade. Prova emprestada – Ausência – Utilização de informações outrora prestadas pelo próprio contribuinte. Processo que atende aos princípios constitucionais regentes da espécie. Defesa alheia às circunstâncias e fatos constantes dos autos. Multa não se confunde com tributo - Genealogia e finalidade distintas - Confiscatoriedade não configurada. Conhecimento e inacolhimento das razões impugnatórias. Procedência da ação fiscal.

## DO RELATÓRIO

### 1. DENÚNCIA

Conforme se depreende do Auto de Infração nº 06633/1º URT, lavrado em 14/049/2010, a empresa acima identificada, já bem qualificada nos autos, infringiu, em primeira ocorrência, o disposto no Art. 150, inciso XVIII, c/c Art. 578, ambos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 13.40, em decorrência da falta de entrega da Guia Informativa Mensal do ICMS (GIM). Foi sugerida aplicação da penalidade prevista no Art. 340, inciso “a”, sem prejuízos dos acréscimos monetários previstos no Art. 133.

Em segunda ocorrência, a empresa autuada infringiu o disposto no Art. 150, inciso XVIII c/c Art. 590, ambos do RICMS, aprovado pelo Decreto 13.640/97, em decorrência da falta de entrega do Informativo Fiscal (IF), na forma e nos prazos

Ludenilson Araújo Lopes  
Julgador Fiscal



regulamentares. Foi sugerida a aplicação da penalidade prevista no Art. 340, inciso VII, "a", sem prejuízo dos acréscimos monetários previstos no Art. 133.

Em terceira ocorrência, a atuada infringiu o disposto no Art. 150, inciso XVIII, c/c Art. 590, ambos do RICMS aprovado pelo Decreto 13.640/97, em decorrência da falta de entrega do arquivo SINTEGRA, na forma e nos prazos regulamentares. Em consonância com a denúncia oferecida, foi sugerida a aplicação da penalidade prevista no Art. 340, Inciso X, "c", item 2, sem prejuízos dos acréscimos monetários previstos no Art. 133, ambos do mesmo diploma regulamentador.

Em quarta ocorrência, foi infringido o disposto no Art. 150, inciso III, c/c Art. 130, I, Art. 2º, §1º, III e Art. 419, VI, todos do Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto 13.640/97, em decorrência da falta de recolhimento do ICMS referente ao estoque final, existente no encerramento tácito de atividades comerciais em 28/12/2007. Por isto, foi sugerida a aplicação da penalidade prevista no Art. 340, inciso I, "c", sem prejuízos dos acréscimos monetários previstos no Art. 133, ambos do mesmo diploma regulamentador.

Ocorrências estas que implicam em multa no valor de 26.749,37 (vinte e seis mil setecentos e quarenta e nove reais e trinta e sete centavos), sem prejuízo da cobrança do imposto no valor de R\$ 15.189,37 (quinze mil cento e oitenta e nove reais trinta e sete centavos), totalizando um montante de R\$ 41.938,74 (quarenta e um mil novecentos e trinta e oito reais e setenta e quatro centavos).

Em atendimento a Ordem de Serviço de nº 24041, o Auditor fiscal Claudimar Gomes Bezerra, matrícula 9.15793, procedeu à fiscalização devida, onde foram anexados relatórios emitidos pelo sistema da SET relativos à empresa, bem como demonstrativos dando conta da origem das infrações cometidas, AR com retorno sem recebimento, termo de ciência de intimação e recebimento da 2º via.

No Relatório Circunstanciado, de fls. 09 e 10 dos autos, o auditor fiscal especifica de maneira clara, as ocorrências citadas na inicial, bem como anexa planilha demonstrativa, de fls. 06 a 08, não deixando dúvida das práticas infracionais.

Após breve apreciação dos autos, observa-se que o AR (Aviso de Recebimento) com a intimação da empresa atuada voltou sem resposta, necessitando ser o contribuinte intimado através de 2º via, conforme termo assinado, de fls. 18 do caderno processual.

## 2. IMPUGNAÇÃO

Insurgindo-se contra a denúncia de que cuida a inicial, a atuada apresentou sua defesa de forma tempestiva, onde alegou às fls. 20 a 25, que:

- que a partir de **março de 2007**, deixou de apresentar GIM's, contudo, não foi enquadrada em nenhuma penalidade conforme **Contexto de Enquadramento** as páginas 1/ do presente PAT, e sim multada de maneira exagerada e absurda, pois em vias de regra, a cobrança da GIM é no valor de R\$ 88,00 podendo chegar a R\$ 220,00;



- quanto à primeira ocorrência, de falta de entrega da **Informativo Fiscal**, o montante não condiz com a base sólida para tal procedimento executado pela autuante, fugindo completamente das hastes constitucionais e tributárias vigentes no país;

- quanto à segunda ocorrência, disse que o fisco não levou em consideração o que determina o Art. 8º da Resolução nº 10/2007, pois a mesma não se utiliza de Processamentos Eletrônicos de Dados (PED), portanto não estaria obrigada a entrega do **Sintegra**, portanto não feriu o diploma legal citado no PAT 06633/1º URT;

- quanto à terceira ocorrência, disse que, convém mostrar que no período de apuração no referido estoque supostamente atribuído pela autuante, a autuada sempre recolheu seus impostos em dia e de maneira antecipada por meio de **TADF's** e substituição tributária, portanto, este montante não poderia nem pode figurar como sendo vendas tempestiva, sem nota fiscal, pois no AI e PAT não consta ali comprovado;

- que o próprio fisco afirma em seu relatório que a empresa deixou de vender mercadorias com notas fiscais no valor de R\$ 15.189,37;

- que a utilização dos registros fiscais do ICMS, para fins de arbitramento é vedada pelo poder judiciário;

- que a utilização de procedimentos deste quilate malfez o Devido Processo Legal, tornando improcedente a autuação.

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

### 3. CONTESTAÇÃO

Instado a contestar a impugnação da autuada, o ilustre autor, dentro do prazo regulamentar, conforme fls. 26 e 27 dos autos alegou que:

- a impugnação não apresenta qualquer prova que possa descaracterizar as acusações aduzidas no auto de Infração;

- no tocante à primeira infração, a falta da entrega da GIM, a legislação é bastante clara ao fixar o valor de R\$ 220,00. Dessa forma é mera falácia, a defesa apresentada;

- em relação a segunda infração, que erroneamente na impugnação está como ocorrência 1, quando na verdade é ocorrência 2, a defesa é mais uma vez, mera falácia não apresentando qualquer argumento ou fato plausível;

- quanto a falta de entrega d arquivo SINTEGRA, cuja obrigação está prevista no Art. 631 do RICMS, em sua defesa, a autuada alega não estar obrigada a entregar tais arquivos uma vez que não seria usuária de sistema de processamento de dados. Todavia o Art. 624 do RICMS assevera que também é usuário de sistema eletrônico de processamento



de dados aquele que se utiliza de serviços de terceiros para escrituração fiscal, daí a obrigação da atuada em informar os arquivos SINTEGRA;

- no que diz respeito ao estoque, tal procedimento está amparado pelos Arts. 360 e 364 do Regulamento, uma vez que o contribuinte deixou de entregar ao fisco as guias de informação obrigatórias, fato claramente tipificado no auto de infração;

- a atuada em sua defesa diz que a multa de 150% estabelecida na legislação estadual tem efeito confiscatório e que a constituição federal veda tal fato. Na verdade a atuada está confundindo tributo com sanção de ato ilícito, pois o ICMS não pode ser obrado com alíquotas que possam ser consideradas confiscatórias, mas a multa que não é tributo, e sim sanção de ato ilícito não se subsumi ao dito na constituição Federal.

Por fim, mantem os termos da inicial.

#### 4. ANTECEDENTES

Consta dos autos (fl. 13) que a atuada não é reincidente na prática do ilícito fiscal denunciado.

É o que se cumpre relatar.

#### DO JUIZO DE ADMISSIBILIDADE

Em obediência ao artigo 110 do RPPAT, observo que a impugnação produzida pela atuada preenche aos requisitos de admissibilidade, especialmente, por ser tempestiva, motivo pelo qual 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

Consoante acima relatado, depreende-se dos autos que a ora impugnante incorreu no descumprimento de obrigações tributárias principal e acessórias, deixando de entregar ao fisco as Guias Informativas Mensal do ICMS (GIM), do Informativo Fiscal (IF), os arquivos SINTEGRA, no campo das obrigações acessórias, e falta de recolhimento do ICMS referente ao estoque final, existente no encerramento tácito de atividades comerciais em 28/12/2007.



Preliminarmente, antes de adentrar no mérito da questão propriamente dito, a meu juízo, o processo atende aos princípios regentes da espécie, especialmente, a ampla defesa e 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 com amplitude, respeitando, 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 as condutas denunciadas. As penalidades propostas, decorrem de lei, e são as específicas para as hipóteses que se apresentam.

Quanto à questão de fundo, igualmente, observa-se, de pronto, que a resolução da presente contenda não demanda maiores elucubrações e que razão não assiste à ora impugnante.

A autuada, em sede de impugnação, alega que não foram comprovadas pelo fisco as denúncias constantes da exordial, já que alicerçadas em prova emprestadas.

Do passeio pelos autos, em especial, pelo conjunto probatório carreado pelo ilustre autor do feito e pela clareza das infrações denunciadas, chego, por um momento, pensar que a defesa, ora conhecida, é estranha aos fatos, circunstâncias e provas constantes do caderno processual, posto que restou comprovado, com perceptibilidade solar, que as infrações denunciadas efetivamente ocorreram.

Ademais, diferentemente do apregoado pela defesa, não se trata de prova emprestada. Na verdade, as três primeiras ocorrências versam sobre ato omissivo do sujeito passivo, vale dizer, obrigação de fazer, que efetivamente não foram satisfeitas, conforme revelam os extratos do contribuinte (fl, 05), dos autos.

Para afastar, tais acusações, bastaria a defesa carrear aos autos os comprovantes de que efetivamente havia cumprido com tais obrigações, fato que realmente não ocorreu, ou pelo menos não se faz notar nos autos.

De sorte que, como tais obrigações decorrem de Lei, como bem anotado pelo ilustre autor do feito, como também emanam de Lei as penalidades propostas, não vislumbro como se agasalhar a irresignação da defesa neste particular aspecto. Ao contrário, as denúncias devem ser acolhidas sem ressalvas.

Quanto à 4ª (quarta), e última denúncia, igualmente ressalto que deve prosperar. Com efeito, a técnica de fiscalização utilizada pelo autor do feito, era a única que restava ao fisco, para não passar em brancas nuvens, tal o quadro de descumprimento de obrigações apresentado pelo autuado. Como visto, descumpria cumulativamente as obrigações principal e acessórias.

Se ao fisco fosse defeso aplicar a técnica de fiscalização do arbitramento, que nem de longe se confunde com arbitrariedade, certamente o ora



impugnante teria passado incólume, mesmo diante de tantas infrações. Vale dizer, estar-se-ia a privilegiar a própria torpeza do sujeito passivo, fato totalmente inaceitável pelo ordenamento jurídico pátrio.

Por fim, a atuada alegou que a multa teria caráter confiscatório. Considerando o leque de infrações cometidas pelo atuado, o valor da multa passa a ser irrisório, vale dizer, o que é vultoso não são os valores das multas propostas, e sim, a quantidade de infrações perpetradas pelo sujeito passivo.

Ademais, ao final desta decisão será oportunizado ao contribuinte a regularização 4ª ocorrência sem o gravame da penalidade punitiva. Assim, nota-se que tal alegação é totalmente absurda. Entranto, apenas por amor ao debate, serão expostas algumas considerações acerca do tema.

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 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 deontológica, 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*.

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, 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, 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, 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, especialmente pelo valor diminuto da penalidade aplicada, pela possibilidade de regularizar a 4ª ocorrência sem o gravame da penalidade punitiva.

### DA DECISÃO

Ludenilson Araújo Lopes 8  
Julgador Fiscal



Isto posto, e considerando tudo o mais que do processo consta, especialmente, o teor da impugnação e da contestação, **JULGO PROCEDENTE** o Auto de Infração de que cuida a inicial, lavrado contra a empresa **A R DA SILVA EPP**, para impor à autuada a aplicação das penalidades especificadas no Auto de Infração em epígrafe, no valor de **R\$ 26.749,37 (vinte seis mil setecentos e quarenta e nove reais e trinta e sete centavos)**, sem prejuízo da cobrança do imposto no valor de **R\$ 15.189,37 (quinze mil cento e oitenta e nove reais e trinta e sete centavos)**, totalizando um montante no valor de **R\$ 41.938,74 (quarenta e um mil novecentos e trinta e oito reais e setenta e quatro centavos)** em valores históricos, sujeitando-se, por conseguinte, aos acréscimos monetários previstos pelo Art. 133 do mesmo instrumento regulamentador.

Remeto os autos à 1ª URT, para ciência das partes e adoção das demais providências legais cabíveis, **especialmente observar a Instrução Normativa 02/2010 – CAT, no que couber, oportunizando ao contribuinte recolher ou parcelar o imposto concernente à 4ª ocorrência, sem o gravame da penalidade punitiva, relativamente aos fatos ocorridos até 31 de março de 2008, obedecido o prazo de 72 horas.**

COJUP, Natal, 05 de outubro de 2011.

**Ludenilson Araújo Lopes**  
Julgador Fiscal