



DECISÃO Nº: 242/2011
PROTOCOLO Nº: 246885/2010-1
PAT Nº: 70/2010-6ª URT
AUTUADA: NOVA COATING TECNOLOGIA, COM. E SERV. LTDA
FIC/CPF/CNPJ: 20.097.779-2
ENDEREÇO: BR 405, km240, Aeroporto, Mossoró-RN

EMENTA – ICMS – Falta de recolhimento do Imposto concernente ao diferencial de alíquotas devido em operações interestaduais de entrada de mercadorias, em decorrência do não registro do DANFE na base de dados da SET, por não haver sido apresentada a documentação ao fisco para fins lançamento e cobrança do imposto. Denúncia assumida pela atuada. Defesa que alega, mas não comprova, que satisfaz a obrigação principal, nem a acessória. *In casu*, a infração meio é absorvida pela fim. Instituto da consunção. Confiscatoriedade não configurada. Inaplicabilidade da regra contida no art. 341 do RICMS. Extrato de Débitos do Contribuinte comprova o não recolhimento do ICMS. Boletos bancários acostados não são afetos apagamento de tributos, e sim da própria mercadoria. Conhecimento e Inacolhimento da Impugnação – PROCEDÊNCIA DA AÇÃO FISCAL.

DO RELATÓRIO

1. DENÚNCIA

Consta que contra a atuada acima qualificada, foi lavrado o Auto de Infração nº 431 - 6ª URT, onde se denuncia que a atuada não apresentou ao fisco os DANFE's, representativos das notas eletrônicas, objetivando não recolher o imposto concernente ao diferencial de alíquotas.

Com isso, deu-se por infringido o art. 150, inciso XIII e XIX c/c art. 333, §3º, inciso II, todos do decreto 13.640 de 13 de novembro de 1997.

Como penalidade foi proposta a constante do art. 340, inciso I, alínea "c", do supracitado instrumento regulamentar, sem prejuízo dos acréscimos monetários previstos no art. 133 do referido RICMS.

A composição do crédito tributário, segundo o autor do feito, é o recolhimento do ICMS devido, no valor de R\$ 7.680,85 (sete mil seiscentos e oitenta reais e oitenta e cinco centavos), mais multa de 100% do valor do imposto, perfazendo o montante de R\$ 15.361,70 (quinze mil trezentos e sessenta e um reais e setenta centavos).

Ludenilson Araújo Lopes
Julgador Fiscal



Foram anexados o Termo de Apreensão de Mercadorias nº 85590/6ª URT (fl. 2), Demonstrativo da Ocorrência (fl. 06) e Relatório (fl. 07).

2. IMPUGNAÇÃO

Contrapondo-se às denúncias, alegou a autuada, através de sua impugnação às fls. 24 a 34:

- Caráter confiscatório da multa imposta pelo fisco;
- A multa pelo referido descumprimento de dever acessório não pode ter relação alguma com o crédito tributário;
- Todo o tributo devido restou recolhido;
- Invoca o princípio da proporcionalidade para aplicação da multa;
- Afirma ter direito à redução prevista no art. 341, §2º, do RICMS;
- Nulidade do processo por “instauração imprecisa”, por não ter o autuante informado explicitamente os benefícios do art. 342 do RICMS;
- Erro na correta identificação do sujeito passivo da infração, tendo em vista que a mercadoria foi transportada pela EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS;
- Por representar a NF-e a vanguarda fiscal, não há mais motivo para que o transporte da mercadoria esteja acompanhada da nota fiscal;
- Por conseguinte, não há o que se falar em multa por descumprimento de obrigação acessória;
- As referidas notas fiscais estão devidamente registradas no Livro de Entradas.

Diante do exposto, requer a nulidade do Auto de Infração, ou que seja reduzida a penalidade de multa em 80%.

3. CONTESTAÇÃO

Instado a contestar a impugnação da autuada, o ilustre autor, dentro do prazo regulamentar, conforme fls. 48 a 52, alegou que:

- A autuada desviou o foco da questão, no momento em que se insurgiu contra o “tempo gasto com pagamento de tributos”;



- O enquadramento da multa está completamente correto, pois a infração fora de falta de recolhimento de ICMS referente a notas fiscais escrituradas, o art. 341 do RICMS refere-se a um benefício ao contribuinte, e a mercadorias isentas ou não-tributadas, que não é o objeto da questão;
- Quanto ao argumento de erro na identificação do sujeito passivo, diz o art. 338 do RICMS: “Respondem pela infração, conjunta ou isoladamente, todos que de qualquer forma tenham concorrido pra a sua prática, ou que dela tenha se beneficiado”;
- Não se admite passagem pela fronteira do Estado de mercadoria desacompanhada de DANFE, conforme art. 192, XV, do RICMS

Por fim, conclui pela manutenção integral do auto de infração.

4. ANTECEDENTES

Consta dos autos (fl. 55) que a autuada não é reincidente na prática do ilícito fiscal denunciado.

É o que se cumpre relatar.

DO JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE

Em obediência ao artigo 110 do RPPAT, observo que a impugnação produzida pelo ilustre representante da ora autuada preenche aos requisitos de admissibilidade, especialmente, por ser tempestiva, motivo pelo qual, dela conheço.

Conhecida a impugnação, passa-se a análise do mérito da questão, especialmente dos fatos e das circunstâncias em que transcorreram.

DO MÉRITO

O processo em questão trata de “entrada de mercadoria vindo de outra unidade da federação sem registrar o DANFE no sistema de dados da Secretaria de Tributação do Rio Grande do Norte” e, via de consequência, sem a satisfação do imposto correspondente ao diferencial de alíquotas, de que cuida o artigo 155 da carta de 1988.

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 à ampla defesa, respeitando assim os princípios constitucionais afetos ao tema.

A autuada ataca, preliminarmente, a multa imposta pelo autuante, atribuindo a ela caráter confiscatório, tese que desde logo se repudia, especialmente, porquanto, tratar-se de penalidade de corrente de Lei, o que nos permite concluir que qualquer censura que se possa perpetrar, deve ser endereçada ao legislativo, eis que ao fisco cabe, apenas, por dever de ofício, aplicá-la de forma legal, e não arbitrária, como insinua a defesa.

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. Arelada 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, infração meio, deixou-se de satisfazer a obrigação principal, infração finalística, subsiste a imposição da sanção prevista no art. 340, inciso I, alínea “c” pela inobservância por parte do contribuinte de apresentar os documentos fiscais à fiscalização e não cumprir, também, a obrigação principal, infração esta que absorve a 1ª como bem pontuou o ilustre autor do feito.

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.

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”.

Nesse diapasão, infere-se 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, e por não vislumbrar qualquer hipótese de arranjo ao patrimônio da autuada, não vejo como prosperar a pretensão da autuada neste particular aspecto.

Em seguida, a coletada manifesta sua indignação com suas obrigações tributárias, tanto as principais como as acessórias. Reclama do “tempo gasto com o pagamento de tributos”.

Quanto a isso, não há o que se discutir, tendo em vista que todas as empresas, que prestam serviços ou vendem suas mercadorias, estão obrigadas ao



recolhimento de ICMS, bem como com o cumprimento de todas as obrigações acessórias previstas na legislação. É o ônus natural do próprio exercício de sua atividade, devendo-se, igualmente lembrar que tais obrigações decorrem de Lei, que bem ou mal, são aprovadas por nossos representantes, por nós mesmos escolhidos. Como dito, ao executivo, cabe apenas executar as Leis.

Continuando a análise de seus argumentos, razão assiste ao fisco no momento em que esclarece que o enquadramento da penalidade está correto, pois o art. 341 refere-se a mercadorias não tributadas, o que não é o caso. Portanto, não prospera a tentativa de anulação do processo por não lhe ter sido oportunizado o recolhimento do imposto com tal desconto, pelo simples fato de que ele não lhe faz jus.

Outra tentativa de nulidade do Auto de Infração girou em torno do sujeito passivo da autuação. A autuada defende que a responsabilidade da circulação de mercadoria sem documentação adequada seria do transportador, nesse caso, os CORREIOS.

O autuante, em contrapartida, informa que responde pela infração quem dela se beneficia, e nesse caso, considerando a falta de recolhimento do imposto por parte da empresa autuada, é ela que de fato se configura como sujeito passivo da autuação.

Por fim, no mérito, a autuada afirma que não há necessidade que a nota fiscal eletrônica seja registrada no sistema de dados da tributação, pois não consta no rol taxativo do art. 150 do RICMS, de forma que, inexistente infração à legislação nesse sentido.

Não observou a autuada que infringiu o art. 333, §3º, inciso II, como bem posto no auto de infração:

Art. 333. *Infração é toda ação ou omissão, voluntária ou não, que importe em inobservância por parte de pessoa natural ou jurídica de norma estabelecida por lei ou regulamento ou pelos atos administrativos de caráter normativo destinado a completá-los relativos ao imposto.*

§ 3º *Considera-se também em situação irregular a mercadoria: (NR dada pelo Dec. 21.262, de 30/07/2009)*

II - *oriunda de outras unidades da federação, acobertada por documento fiscal do qual não conste comprovação da verificação fiscal através do registro no sistema de dados da Secretaria de Estado da Tributação.*

Ainda que a descrição da autuação seja de "DANFE não registrado no sistema de dados da SET", ou seja, falta de cumprimento de obrigação acessória, observa-se que na verdade esta infração fora um meio utilizado pelo contribuinte para a falta de recolhimento do imposto, que é na realidade, a infração fim.

Portanto, com base no Princípio da Consunção, as duas infrações, principal e acessória, se fundem numa só, quando uma decorre da outra, com base nos parágrafos 9º e 10º do art. 340 do RICMS.



Nesse sentido, embora a autuada tenha alegado que o ICMS das mercadorias objeto de autuação estaria devidamente quitado, é visível na Consulta de Débito do Contribuinte que tais valores não foram recolhidos, motivo pelo qual estão sendo cobrados nesse PAT, além do próprio imposto, a multa equivalente ao não recolhimento, conforme a penalidade proposta no Auto de Infração:

Art. 340. São punidas com multa as seguintes infrações à legislação do imposto:

I- com relação ao recolhimento do imposto:

c) deixar de recolher o imposto, no todo ou em parte, na forma e nos prazos regulamentares, nos casos não compreendidos nas alíneas “d” e “e”, deste inciso: cem por cento do valor do imposto.

De fato, embora a defesa sustente que recolheu os impostos incidentes sobre as operações ocorridas à revelia do fisco, tal fato não ocorreu. Além dos demonstrativos constantes dos autos dando conta de tais omissões, os boletos acostados pela defesa, efetivamente, não se referem a pagamento de tributos; e sim ao pagamento dos próprios bens aos seus fornecedores.

DA DECISÃO

Isto posto, e considerando tudo o mais que do processo consta, **JULGO PROCEDENTE** o Auto de Infração lavrado contra a empresa NOVA COATING TECNOLOGIA COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA, para impor à autuada o ICMS devido no valor de R\$ 7.680,85 (sete mil seiscentos e oitenta reais e oitenta e cinco centavos), mais multa de 100% do valor do imposto, prevista na alínea “c” do inciso I do artigo 340 do RICMS, que regulamentou a Lei 6968/96, perfazendo o montante de R\$ 15.361,70 (quinze mil trezentos e sessenta e um reais e setenta centavos), em valores históricos, sujeitando-se, por conseguinte, aos acréscimos monetários previstos pelo Art. 133 do mesmo instrumento regulamentador.

Remeto os autos à 6ª URT, para ciência das partes e adoção das demais providências legais cabíveis.

COJUP, Natal, 12 de Outubro de 2011.

Ludenilson Araújo Lopes
Julgador Fiscal