



**DECISÃO Nº:** 320/2011  
**PROTOCOLO Nº:** 270450/2010-1  
**PAT N.º:** 465/2010- 1ª URT  
**AUTUADA:** COMÉRCIO E TRANSPORTES MIORANZA LTDA  
**FIC/CPF/CNPJ:** 20.224.248-0  
**ENDEREÇO:** Rod. BR 406, s/n, Guajiru São Gonçalo do Amarante-RN

**EMENTA – ICMS – Não recolhimento do Imposto devido por antecipação tributária. Defesa insuficiente para afastar a denúncia – Cabe ao Estado destinatário o Diferencial de Alíquotas devido em operações interestaduais com bens destinados ao ativo fixo de contribuinte do imposto – Dicção do art. 155, VII e VIII da CF de 1988. Equivoca-se a autuada, quando desconhece a obrigatoriedade do recolhimento do imposto nas entradas de mercadorias destinadas ao ativo fixo. Previsão no art. 945, inciso I, alínea “i” do Regulamento do ICMS. Multa e tributo – Distinção. Confiscatoriedade não configurada – Multa aplicada conforme a legislação pertinente, assegurando sua finalidade preventiva e punitiva. Conhecimento e não acolhimento das razões impugnatórias. Procedência da Ação Fiscal.**

## DO RELATÓRIO

### 1. DENÚNCIA

Conforme se depreende do Auto de Infração nº 0362/2010 – SUMATI, lavrado em 26/11/2010, a empresa acima identificada, já bem qualificada nos autos, teria infringido o disposto no Art. 150, inciso III c/c Art. 131, 130-A, art. 82 e 945, “i”, todos do RICMS, aprovado pelo Decreto 13.640/97, em decorrência do não recolhimento do ICMS



devido por antecipação tributária, correspondente ao diferencial de alíquotas, nos termos da legislação regente.

Em consonância com a denúncia oferecida, foi sugerida a aplicação das penalidade prevista no art. 340, Inciso I, "c", sem prejuízos dos acréscimos monetários previstos no Art. 133, ambos do mesmo diploma regulamentador.

Constituem o crédito tributário, segundo o autor do feito, o ICMS devido, no valor de R\$ 110.900,00 (cento e dez mil e novecentos reais), mais a multa regulamentar, de 100% do valor do imposto, perfazendo o montante de R\$ **221.800,00 (duzentos e vinte e um mil e oitocentos reais)**, em valores históricos.

Foram anexados relatórios emitidos pelo sistema da SET relativos à autuada, bem como as DANFES das referidas operações (fls. 09 a 15), o Livro de Registro de Saídas (fls. 16 a 21), o Registro de Apuração de ICMS (fls. 22 e 23), os demonstrativos das ocorrências (fls. 25 e 26), além do Relatório Circunstanciado (fl. 28) e da ordem de serviço habilitando o ilustre autor do feito a proceder a ação fiscal que culminou com autuação constante da inicial.

## 2. IMPUGNAÇÃO

Insurgindo-se contra a denúncia de que cuida a inicial, a autuada apresentou sua defesa de forma intempestiva, segundo a repartição preparadora, onde alegou às fls. 37 a 39, que:

- Nulidade do lançamento, pois a autuada não adquiriu as mercadorias com finalidade comercial, e sim na qualidade de consumidora;
- Ilegalidade da multa aplicada, tendo caráter confiscatório.

Diante do exposto, requer a improcedência do auto de infração.

## 3. CONTESTAÇÃO

Instado a contestar a impugnação da autuada, o ilustre autor do feito, extremamente dentro do prazo regulamentar, conforme fls. 77 a 79, alegou que:

Ludenilson Araújo Lopes 2  
Julgador Fiscal



- A própria autuada reconhece a mercadoria adquirida, objeto do auto, como bens que integram seu ativo imobilizado;

- O art. 945 do RICMS prevê o recolhimento antecipado do imposto nas entradas de bens destinados ao uso, consumo ou ATIVO FIXO;

- Tributo não se confunde com multa, por isso não se acata a vedação ao confisco;

- A multa, para alcançar sua finalidade, deve apresentar um ônus significativamente pesado, para desestimular a conduta ilícita do contribuinte;

- A multa aplicada está conforme o art. 340, "c", dão regulamento.

Por fim, conclui pela manutenção do auto de infração em sua íntegra, uma vez que o contribuinte não apresentou fato novo, ou prova que possa alterar o lançamento constante da exordial.

#### 4. ANTECEDENTES

Consta dos autos (fl. 35) que a autuada não é reincidente na prática do ilícito fiscal denunciado.

É o que, a meu juízo, importa relatar.

#### DO JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE

Do passeio pelos autos, observo que razão assiste ao nobre autor do feito, quando propugna pelo desconhecimento da defesa carreada aos autos, não pela sua intempestividade mas pela absoluta precariedade, ao ponto de não desencadear o litígio propriamente dito, restando patente que, efetivamente, a impugnação não preenche a todos os quesitos essenciais exigidos pela legislação regente. Mesmo assim, por ter sido tempestivamente apresentada e impulsionado pelos princípios da busca da verdade material dos fatos e em louvor ao direito de recurso, 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 com a consequente prolação da decisão de mérito.

### DO MÉRITO

Como acima relatado, cuida o presente feito de apurar as denúncias, ofertadas por auditor fiscal legalmente habilitado, de ausência de recolhimento do imposto devido por Antecipação Tributária, em decorrência da realização de operações de aquisição de bem destinados ao ativo imobilizado da empresa.

Preliminarmente, antes de adentrar no mérito da questão propriamente dito, a meu juízo, o processo atende aos pressupostos regentes da espécie, notadamente, 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 exercer o seu direito de se defender com amplitude, respeitando-se, desta forma, os princípios constitucionais afeitos ao tema.

De fato, não vislumbro qualquer mácula de nulidade que possa contaminar o feito de que cuida a exordial; a descrição da denúncia reflete com clareza solar os fatos que realmente aconteceram e as circunstâncias em que transcorreram; o enquadramento legal guarda perfeito liame com a conduta denunciada e, finalmente, a penalidade proposta, por seu turno, emana de Lei e se revela como específica para a hipótese que se apresenta.

Demais disso, o presente lançamento ocorreu dentro do lustro decadencial, eis que se trata de fatos geradores remanescentes de 2010, portanto, teria o Estado bastante tempo para perfectibilizar o presente lançamento sem que se m o fantasma do perecimento de seu direito de lançar, vale dizer, decadência.



Em verdade, em sua impugnação, a autuada não se esquivava das denúncias, assumindo que adquiriu as mercadorias em questão, todavia, cinge-se alegar que o imposto cobrado não é devido, por se destinar ao consumo, e não à revenda.

Engana-se a autuada ao acreditar que não deve recolher o ICMS nas aquisições de mercadorias destinadas ao consumo ou ao ATIVO FIXO, estando essa obrigação prevista no Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 13.640/97:

*Art. 945. Além de outros casos previstos na legislação, o ICMS é recolhido antecipadamente, na rede bancária conveniada:*

*I- por ocasião da passagem pelo primeiro posto ou repartição fiscal deste Estado, em operações internas ou interestaduais:*

*i) nas entradas de bens ou serviços destinados a uso, consumo ou ativo fixo, na forma prevista no art. 82, deste Regulamento.*

De mais a mais, é imperioso grifar que a exigência do imposto decorre de imperativo constitucional, como não poderia ser diferente, inclusive para evitar a concorrência desleal e preservar o princípio da neutralidade característico do ICMS, desde os seus primórdios.

A propósito, na seara do ICMS, esta é a disciplina emanada da carta de 1988:

*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

.....  
*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

.....  
*§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

*I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;*



.....  
VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;(g.n)

De sorte que não há o que se discutir em relação ao arcabouço jurídico tributário que dá suporte à exigência de que cuida a exordial.

Com efeito, de acordo com a documentação carreada aos autos, restou incontroverso o cometimento da infração contida na inicial.

Por fim, autuada insurgiu-se contra a multa aplicada pelo fisco, alegando que esta teria caráter confiscatório, por corresponder a 100% do valor do imposto cobrado.

De logo observo que tal assertiva não pode prosperar, eis que referida penalidade guarda perfeito liame com a conduta infratora e emana de lei, por tanto não é arbitrária, e dependendo da forma de pagamento escolhida pelo sujeito passivo, pode sofrer redução de até 60%, passando a representar 40% do ICMS, que é de 10% , logo representaria 4% do valor do bem, longe, portanto, de se configurar confisco.

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. È 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 deontica, 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 6.968/96, vislumbra-se que, face ao descumprimento da obrigação principal de que cuida o feito, subsiste a imposição da sanção prevista no art. 340, inciso I, alínea “c” pela inobservância por parte do contribuinte de recolher o diferencial de alíquotas.

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 expreso ao dispor que tributo “é toda prestação pecuniária compulsória (...), *que não constitua sanção de ato ilícito*, ...”. Não há duvida 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,

Ludemilson Araújo Lopes 9  
Julgador Fiscal



*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 atuada neste particular aspecto.

### **DA DECISÃO**

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 lavrado contra a empresa COMÉRCIO E TRANSPORTES MIORANZA LTDA, para impor à atuada a cobrança do ICMS devido, no valor de R\$ 110.900,00 (cento e dez mil e novecentos reais), mais a multa regulamentar, de 100% do valor do imposto, perfazendo o montante de R\$ **221.800,00 (duzentos e vinte e um mil e oitocentos reais)**, 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.

COJUP, Natal, 17 de novembro de 2011.

**Ludenilson Araújo Lopes**

Julgador Fiscal