



“DECISÃO Nº: 362/2011  
PROTOCOLO Nº: 165281/2010-3  
PAT Nº: 354/2010-1ª URT  
AUTUADA: RIO GRANDENSE INDUSTRIA E COMERCIO DE  
BEBIDAS LTDA  
FIC/CPF/CNPJ: 20.090.557-0  
ENDEREÇO: BR 101, KM 120, 0 – São José do Mipibu Natal-RN

**EMENTA – ICMS – Falta de escrituração de notas fiscais no livro de entrada, referente a mercadorias I) Tributadas e II) Isentas; e III) falta de recolhimento do ICMS dissimulado por receita de origem não comprovada.** Defesa Insuficiente para afastar as acusações. A atuada reconhece o cometimento das infrações e não ignora as operações não registradas, apenas se insurge quanto à dosimetria da penalidade proposta. Denúncias consubstanciadas em significativo conjunto probatório, coletado a partir de informações prestadas pelo contribuinte e da análise dos seus livros fiscais. Processo que atende aos pressupostos legais. Multa não se confunde com tributo – Origem e finalidade distintas. Penalidade decorrente de Lei e em conformidade com esta – Confiscatoriedade não configurada. Conhecimento e Inacolhimento da Impugnação. PROCEDENCIA DA AÇÃO FISCAL.

### DO RELATÓRIO

#### 1. DENÚNCIA

Consta que contra a atuada acima qualificada, foi lavrado o Auto de Infração nº 6724/1ª URT, onde se denuncia:

- I) Falta de escrituração de documentos fiscais com incidência do ICMS;
- II) Falta de escrituração de documentos fiscais sem incidência do ICMS;
- III) Falta de recolhimento do ICMS dissimulado por receita de origem não comprovada, referente aos exercícios de 01/01/2005 a 31/12/2008.

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;

Ludenilson Araújo Lopes  
Julgador Fiscal



- 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\$ 732.864,61 (setecentos e trinta e dois mil oitocentos e sessenta e quatro reais e sessenta e um centavos), mais o ICMS devido no valor de R\$ 434.248,89 (quatrocentos e trinta e quatro mil duzentos e quarenta e oito reais e oitenta e nove centavos), perfazendo o montante de **R\$ 1.167.113,50 (um milhão cento e sessenta e sete mil cento e treze reais e cinquenta centavos)**.

Foram anexados relatórios emitidos pelo sistema da SET relativos à empresa autuada, bem como Demonstrativo de Débitos Tributários (fl. 14), Fluxo de Caixa (fls. 16 a 23) e Relatório da Ação Fiscal (fl. 24).

## 2. IMPUGNAÇÃO

Contraopondo-se às denúncias, alegou a autuada, através de sua impugnação às fls. 30 a 37 dos autos:

- Desproporcionalidade da multa aplicada, gerando enriquecimento ilícito do Estado em detrimento do contribuinte;
- Acerca da segunda ocorrência, alega inexistência de dolo pelos dirigentes da empresa e que não houve prejuízo ao fisco pela prática da infração;
- No início na fiscalização, a empresa não apresentou os livros fiscais solicitados em face dos mesmos encontrar-se a disposição do juízo da 2ª Vara da Seção Judiciária do RN, daí foi presumida a inexistência de comprovação de despesas e receitas;



- Na verdade não houve omissão de receitas;
- Requer redução da penalidade imposta a essa ocorrência para 20% do valor do imposto apurado;
- Alega que a multa integral do Auto de Infração é confiscatória.

Dessa forma, requer a improcedência parcial do Auto de Infração, reconhecendo como devido pela empresa o valor de RS 2.245,70, referente a primeira denúncia, afastando a multa aplicada, e improcedência das segunda e terceira denúncias, ou, a aplicação de multa de 20% na terceira denúncia.

### 3. CONTESTAÇÃO

Instados a contestar a impugnação da autuada, a ilustres autora, dentro do prazo regulamentar, conforme fls. 44 a 49, 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 autuada;
- As alegações da autuada são meramente protelatórias, não contestando em momento algum o conteúdo do Auto de Infração;
- O art. 150, inciso XIII e art. 609, §1º, prevêem que são obrigações do contribuinte escriturar os livros e emitir documentos fiscais, e tal escrituração será de sua exclusiva responsabilidade, não podendo atrasar-se por mais de cinco dias;
- Para a apuração da terceira denúncia foram analisados os livros fiscais da autuada, entregues no final de 2009, bem como em relatórios da SET;
- Na impugnação não há fatos extintivos, modificativos ou impeditivos, tornando a defesa inexistente.



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

#### 5. ANTECEDENTES

Consta dos autos (fl. 28) que a autuada não é reincidente na prática do ilícito fiscal denunciado.

É o que se cumpre relatar.

#### DO JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE

Do passeio pelos autos, observo que razão assiste ao ilustre autor do feito quando vislumbra o caráter protelatório da impugnação, eis que se limita a se indignar contra dispositivo legal, além de nada do pouco alegado comprovar, não chegando de fato a deflagrar o ocnencioso administrativo. Contudo, mesmo não preenchendo aos quesitos essenciais exigidos pela legislação regente, dela conheço, por ter sido apresentada tempestivamente e em louvor aos princípios da busca da verdade material dos fatos e do direito ao apelo.

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 isentas, além da falta de recolhimento de ICMS dissimulado por receita de origem não comprovada.



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, defender-se com amplitude, respeitando-se, assim, os princípios constitucionais afetos ao tema.

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 clareza solar, que as infrações denunciadas efetivamente ocorreram.

A propósito, quanto ao quesito prova, os autos estão bem abastecidos, por parte do fisco, eis a defesa desse tema não cuidou, basta que se observe a existência de demonstrativos decorrente da compilação de informações outrora pretas ao fisco pelo próprio contribuinte ou extraídas de seus livros fiscais, das quais, nenhuma foi combatida pela defesa, de modo que não há o que se falar em precariedade do elemento probante, se não termos a robustez das provas carreadas aos autos pelo ilustre autor do feito, provas estas que nem de longe foram enfrentadas pela defesa.

De fato, não vislumbro qualquer mácula de nulidade que possa contaminar o feito de que cuida a inicial: a descrição das denúncias reflete com clareza solar os fatos que realmente aconteceram e o embasamento legal guarda perfeito liame com as condutas denunciadas. As penalidade proposta, por seu turno, emanam de Lei, sendo as específicas para as hipóteses que se apresentam, não havendo, portanto, que se falar em contemporização nesse particular aspecto.

Com efeito, ao contrário do apregoado pela defesa, dúvidas não existem quanto à justa motivação para o oferecimento das denúncias de que cuida a inicial, como também quanto ao enquadramento legal e a penalidade proposta, não havendo que se falar em benefício da dúvida ou interpretação mais benigna.



Demais disso, o presente lançamento ocorreu dentro do lustro decadencial, eis que se trata de fatos geradores remanescentes de 2005, portanto, teria o Estado tempo para perfectibilizar o presente lançamento sem ser atormentado pelo fantasma do perecimento de seu direito de lançar, vale dizer, decadência.

Destarte, afasto literalmente as preliminares de nulidade suscitadas pela defesa, eis que totalmente desprovidas de qualquer plausibilidade.

Quanto à questão de fundo, realmente não se instaura o litígio, porquanto passou incólume pela defesa. Vale apenas observar os termos dos dispositivos abaixo reproduzidos do RPPAT, que versam sobre a matéria da seguinte forma:

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

De mais a mais, o artigo 85 do mesmo diploma acima referido ao versar sobre o mesmo tema, assim dispõe:

*Art. 85. Também não se instaura o litígio nem quando a exigibilidade a impugnação:*

*IV - com caráter meramente protelatório, assim considerada a que contiver:*

*b) arguição tão-somente de ilegalidade ou inconsistência ilicite de disposição de lei;*

*e) a mera manifestação de inconformidade com a lei.*

Mesmo assim, como dito, em louvor ao princípio da busca da verdade material dos fatos, observamos que no mérito melhor sorte não assiste à defesa impugnante. Indubitavelmente, as infrações ocorreram, ou pelo menos a defesa não conseguiu carrear aos autos qualquer documento ou prova válida que apontasse em sentido contrário.

A autuada também limita-se a negar o cometimento da terceira ocorrência, sem, da mesma forma, comprovar. Todavia, o ônus probante de um suposto fato



novo para desconstituir tal ocorrência seria do atuado, conforme dicção do inciso II do art. 333 do CPC, abaixo reproduzido, ônus do qual não se desincumbiu.

*Art. 333 - O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*

*II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

Destarte, as alegações da defesa tornaram-se, de todas insubsistentes para desconstituir o direito do Estado de recuperar o crédito tributário pretendido através da presente ação do fisco, já que, nem de longe, prova o adimplemento fiscal de todas as operações de que cuida a presente ação fiscal.

Finalmente, em sede de impugnação, a atuada insurgiu-se contra a multa aplicada pelo fisco, alegando que teria caráter confiscatório, por ser superior ao próprio valor do imposto cobrado.

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 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 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, respectivamente, 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 obrigatória, 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, mas 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 924.228-3/00, 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, por elemento



da estrutura limitativa do Estado ao poder de tributar, de natureza técnica 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 tributo de consumo, não há justificativa para aplicação da legislação protetiva do Código de Defesa do Consumidor. Recurso e remessa sucessória 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 272.093.5/0-00; 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 admite o percentual das multas fixadas para o caso de descumprimento da obrigação tributária, uma vez que se trata de penalidade imposta àqueles que, de qualquer forma, venham a causar prejuízos ao erário, em razão de determinação legal 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 sentença, resta inviabilizado o seu exame pelo tribunal.

3. Recurso conhecido e não provido.”

Dessa forma, e por entender que qualquer censura à penalidade prevista de Lei deve ser dirigida ao Poder Legislativo, não vejo como prosperar a pretensão formulada neste particular aspecto.

Ademais, tendo em vista que grande parte da atuação efetiva dos fatos geradores anteriores a 31 de março de 2008, será oportunizada a autuação, no que couber, nessa decisão, o recolhimento do imposto sem o gravame da penalidade imposta em força da

Luiz Carlos de Faria  
Julgamento Fiscal



Instrução normativa 02/2010 da CAT, o que, por si só, já encerra a incerteza da autuada em relação à multa.

### DA DECISÃO

Isto posto, e considerando tudo o mais que do processo consta, especialmente, o teor da impugnação e contestação, **JULGO PROCEDENTE** o Aço de Infração lavrado contra a empresa RIO GRANDENSE INDUSTRIA E COMÉRCIO, para impor a autuada a penalidade de multa no valor de R\$ 732.864,61 (setecentos e trinta e dois mil oitocentos e sessenta e quatro reais e sessenta e um centavos), mais o ICMF devido no valor de R\$ 434.248,89 (quatrocentos e trinta e quatro mil duzentos e quarenta e oito reais e oitenta e nove centavos), perfazendo de montante de R\$ 1.167.113,50 (um milhão e sessenta e sete mil cento e treze reais e cinquenta centavos), em valores históricos, baixando-se por tanto aos acréscimos moratórios previstos na legislação.

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, oportunizando ao contribuinte recolher ou parcelar o imposto sem o benefício da penalidade punitiva, relativamente aos fatos ocorridos até 31 de março de 2008, obedecido o prazo de 72 horas.**

COJUP, Natal, 07 de Dezembro de 2011.

**Ludemilson Araújo Lopes**  
Julgador Fiscal

Ludemilson Araújo Lopes  
Julgador Fiscal