



DECISÃO nº.: **03/2015 – COJUP**
PAT nº.: 110/2014 – 1ª. URT (protocolo nº. 35061/2014-1)
AUTUADA: ALIANÇA PETRÓLEO LTDA.
ENDEREÇO: R. Antônio Freire de Lemos, 846, Planalto- Natal-RN, CEP: 59073-180
AUTUANTE: Edward Sinedino de Oliveira – Mat. 153.395-9
DENÚNCIAS: **1** – A atuada deixou de escriturar no livro fiscal próprio, nos prazos e formas regulamentares, as notas fiscais de entrada, referente a mercadorias não mais sujeitas a tributação normal, considerando que a ocorrência em questão também aplica-se a substituição tributária não retida e não recolhida, conforme demonstrativo em anexo.
2 – A atuada deixou de escriturar na EFD, dentro dos prazos regulamentares, especificamente em relação às notas fiscais de entrada destinadas a revenda de mercadoria sujeita à tributação normal, considerando que a ocorrência também aplica-se a substituição tributária não retida e não recolhida.

EMENTA: ICMS – Garantia do contraditório e da ampla defesa –
Parte das NFs não escrituradas alcançadas pela decadência, e outra parte sem comprovação (cópia de documentos ou livros), excluídas da ocorrência 01. Maior parte das notas fiscais estão escrituradas, sendo mantidas na primeira ocorrência a minoria dos documentos não escriturados, conforme comprovação nos autos. Excluída segunda ocorrência, por ser a mesma acusação e por ser repetição de NFs já incluídas na ocorrência 01.

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE EM PARTE.

1 - O RELATÓRIO

1.1 - A Denúncia

De acordo com o Processo Administrativo Tributário nº. 0110/2014 – 1ª URT, lavrado em 10 de fevereiro de 2014, a empresa acima qualificada teve contra si lavradas duas denúncias fiscais, quais sejam: 1. A atuada deixou de escriturar no livro fiscal próprio, nos prazos e formas regulamentares, as notas fiscais de entrada, referentes a mercadorias não mais sujeitas a tributação normal, considerando que a ocorrência em questão também aplica-se a substituição tributária não retida e não recolhida, conforme demonstrativo em anexo, com indicação de infração ao Art. 150, XIII, c/c Art. 609, Art. 623-B e Art. 623-C, todos do RICMS vigente; e 2. A atuada deixou de escriturar na EFD, dentro dos prazos regulamentares, especificamente em relação às notas fiscais de entrada destinadas a revenda de mercadorias sujeitas à tributação normal, considerando que a ocorrência também aplica-se a substituição tributária não retida e não recolhida, com

Silvio Amorim de Barros
Julgador Fiscal

AB



indicação de infração ao Art. 150, XIII, c/c Art. 609, Art. 623-B e Art. 623-C, todos do RICMS vigente.

Ao total, está sendo exigido da autuada R\$ 447.433,62 (quatrocentos e quarenta e sete mil, quatrocentos e trinta e três reais e sessenta e dois centavos), a título de multa, nada sendo cobrado referente à ICMS, portanto, o valor total é igual ao valor da multa.

Apensos aos autos, dentre outros documentos temos: Cópia da Ordem de Serviço, Termo de Intimação Fiscal, Informação de que o representante legal da empresa/pessoa não entregou os documentos fiscais solicitados no termo da intimação fiscal, Extrato Fiscal do Contribuinte, Consulta a Cadastro, Demonstrativo das Ocorrências, Resumo das Ocorrências Fiscais, Relatório Circunstanciado de Fiscalização, Termo de Ocorrência, Termo de Informação sobre Antecedentes Fiscais.

1.2 – DA IMPUGNAÇÃO

A autuada apresenta, em data de 11 de março de 2014, peça de impugnação à denúncia ofertada pelo fisco do Rio Grande do Norte (doc. de fls. 38 a 57), onde em síntese vem alegando:

1. Da decadência do direito de constituição do crédito tributário, referente ao ano de 2008, com base no Art. 173, Inciso I, do CTN c/c Art. 27 §§ 1º e 2º, do RPAT, para que fosse reconhecida de ofício a decadência dos lançamentos relativos ao exercício de 2008;

2. Da inexistência do Termo de Início e de Encerramento da Fiscalização, afirmando que a defendente não foi cientificada da fiscalização (o que por si só enseja a nulidade da autuação fiscal), bem como menciona o excesso de prazo para conclusão da fiscalização, e a falta do registro no Livro de Registro e Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, tudo com base no artigo 196, do CTN, c/c Art. 37 e 41, do RPAT, cumulado com Art. 349, §§ 1º e 2º do RICMS;

3. Da intimação não constar a benesse da redução de 80% (oitenta por cento) para pagamento de multa, uma vez que tratam-se de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, tomando por base o disposto no art. 341, § 2º, do RICMS c/c art. 44, Inciso IX, do RPAT;



4. Da nulidade do Auto de Infração, pela inobservância dos requisitos dispostos no art. 44, Incisos V e VI, do RPAT, uma vez que não foram anexados ao Auto de Infração nº 113/2014 o Termo de Fiscalização, bem como as notas fiscais de aquisição e cupons fiscais, nem a relação do SINTEGRA ou DETNOT, incumbindo ao Estado o ônus da prova, conforme art. 77, § 1º, do RPAT. Aduz ainda que, não foram devolvidos os documentos da Defendente, o que impossibilita a sua defesa;

5. Que a multa possui caráter confiscatório, uma vez que a aplicação de 15% (quinze por cento) sobre o valor da mercadoria equivale a mais de 300% (trezentos por cento) de ICMS, com base no art. 150, IV, da CF;

6. Que muitas das notas fiscais estão devidamente registradas, citando como exemplo o período entre o mês de maio e dezembro de 2013, segundo afirma o único período do qual detém documentação, citando relação de NFs que devem ser excluídas do levantamento.

7. Diante do exposto, requer que seja reconhecida a decadência do crédito tributário correspondente ao exercício de 2008, como também que seja julgado nulo o Auto de Infração pela ausência de termos de início e encerramento da fiscalização, pelo excesso de prazo, pela não aplicação da redução de 80% sobre o valor da multa, pela falta de documentos que comprovem o teor das ocorrências, bem como pela falta de devolução dos documentos, cerceando o seu direito de defesa, além de que seja reconhecida a improcedência das ocorrências 1 e 2 e redução do percentual da multa para 20% do suposto valor do ICMS a ser recolhido, com base na decisão do TJRN, pelo caráter confiscatório das multas aplicadas.

3. DA CONTESTAÇÃO

A autoridade fiscal responsável pela autuação se pronuncia em sede de contestação à defesa do contribuinte (doc. de fls. 62 a 67), argumentando em síntese:

1. Que, inicialmente não há o que se falar em decadência ao direito em lançar o crédito tributário, visto que os lançamentos estão acobertados pelo que determina, inicialmente, o parágrafo único do art. 173, do CTN;



2. Conforme pode-se observar, o início de todo o procedimento fiscalizatório deu-se em 07/06/2013, conforme cópia da Ordem de Serviço nº 10936 (fl. 04), com ciência da autuada em 26/06/2013;
3. Que a representante da Empresa Autuada foi intimada do processo de fiscalização, em 26.06.2013 (fls. 05 e 06);
4. Que não há o que se falar em decadência do tributo devido referente ao exercício de 2008, uma vez que, ao longo do processo de fiscalização, a Empresa autuada utilizou-se de diversos artifícios, diga-se de passagem, à margem da lei, com o intuito de sonegar o recolhimento do ICMS sobre suas operações;
5. Que restou demonstrando e comprovando, então, que o exercício de 2008 está inteiramente inserido no prazo legal para o lançamento do tributo devido;
6. Que conforme descrito no Relatório Circunstanciado de Fiscalização (fls. 30 e 31), a Empresa autuada está sendo alvo de investigação criminal, da chamada “Operação Drible”, promovida pelo Ministério Público Estadual, a qual tramita na 6ª Vara Criminal da Comarca de Natal, conforme processo nº 0138827-39.2012.8.20.0001, ;
7. Que, com isso, a Empresa autuada vem sendo investigada por ilícitos contra as relações de consumo desde 16.10.2012, conforme informação constante nos autos do processo criminal disponível no site do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Norte, motivo este que ensejou esta fiscalização, o que respalda a abrangência do exercício de 2008, conforme inteligência do § 4º, do artigo retro mencionado;
8. Que a Empresa autuada utilizou-se de meios fraudulentos, como venda sem a devida emissão de notas fiscais, devidamente comprovadas pela falta de recursos para o pagamento das obrigações e todas as suas despesas, conforme demonstrado na Ocorrência 04, do Auto de Infração nº 1080/2014, além de falta de escrituração de notas fiscais de compra, em montante superior a R\$ 2.700,000,00 (dois milhões e setecentos mil reais), conforme consta na ocorrência 01, e descumprimento das obrigações acessórias, quais sejam, não entrega dos SPED Fiscais do período analisado;
9. Que tais condutas ratificam a validade da inclusão de todo o exercício de 2008, e não apenas de determinado período (junho a dezembro), no presente Auto de Infração nº 110/2014;
10. Que a Empresa autuada foi pessoalmente intimada aos 26.06.2013 (fls. 05-06), para apresentar e entregar uma série de documentos necessários ao

Sílvio Amorim de Barros
Julgador Fiscal



procedimento fiscalizatório. O que não ocorreu, tendo em vista a falta de entrega de tais documentos, conforme informações constantes às fls. 07 e 08;

11. Aduz a impugnante sobre a falta de apresentação da listagem das notas fiscais não escrituradas, que formaram a base de cálculo para as ocorrências nº 1 e 2. Todavia, não fora observado pela Defendente que, todas as notas fiscais estão relacionadas a partir das fls. 13 até fl. 27, do presente Auto de Infração;

12. Que ao “reclamar” dos livros fiscais, através do acesso remoto, a empresa visualiza todas as notas fiscais digitais, no sítio da Secretaria de Tributação do Estado do Rio Grande do Norte, podendo perfeitamente ser verificada tanto a sua escrituração, quanto a veracidade dos documentos relacionados (notas fiscais);

13. Que sendo assim, não assiste razão as alegações de cerceamento de defesa promovidas pela Defendente, ante a inexistência das notas fiscais que embasaram as ocorrências nº 1 e 2 do Auto de Infração nº 110/2014;

14. Que devidamente intimada em 12.02.2014, em que constam a informação do tributo devido e da penalidade aplicada, a Empresa atuada “esqueceu” de se dirigir à respectiva Unidade de Tributação e efetuar o pagamento, no prazo estipulado, qual seja, 05 (cinco) dias, mas não o fez, e ao completar 30 (trinta) dias, apresentou defesa com alegação de descumprimento de normas. Com isso, parece, claramente, uma completa falta de argumentação legal, bem como, falta de interesse em solucionar tal pendência;

15. Que a atuada alegou ser “fortes argumentos” para a anulação do Auto de Infração, tratando do descumprimento do artigo 341, § 2º, do RICMS, c/c art. 44, Inciso IX, do RPAT, o que impediu a Empresa atuada de obter o desconto de 80% (oitenta por cento), no pagamento em 05 (cinco) dias da ciência ao Auto de Infração;

16. Diante da alegação exposta acima, restou claro que se a Defendente tivesse o interesse em ser abarcada por tal benesse, constante no próprio Auto de Infração nº 110/2014, o teria exercido no prazo especificado;

17. Que deixaram de contrapor questões mais técnicas, diretas e objetivas, simplesmente por não ter sido questionado em nenhum ponto da parte técnica aplicada;

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

2 – OS ANTECEDENTES



Consta nos autos, fl. 37, que o contribuinte não é reincidente na prática do ilícito apontado.

DO JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE

Do passeio pelos autos, observo que razão assiste ao nobre autor do feito, quando propugna pelo conhecimento da defesa carreada aos autos eis que atende aos requisitos mínimos de admissibilidade. Ademais, impulsionado pelos princípios da busca da verdade material dos fatos, e em prestígio 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 EXAME PRELIMINAR

Em sede preambular, antecedendo-se ao 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, 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 a conduta denunciada. A penalidade proposta, por seu turno, emana de Lei, sendo a específica para as hipóteses que se apresentam.

Demais disso, o presente lançamento se aperfeiçoou dentro do lustro decadencial, conforme se depreende dos próprios autos, à exceção da preliminar de decadência, de que se tratara abaixo.

3 – O MÉRITO

Preliminarmente, a atuada pugna pela decadência do direito de o Fisco constituir o crédito fiscal, no procedimento referente ao exercício de 2008, considerando-se o fato de que o contribuinte “somente foi notificado da presente atuação em 12/02/2014”.

Realmente, a análise do auto de infração revela que a lavratura do auto de infração ocorreu em 10/02/2014, com a ciência da atuada registrada em 12 de fevereiro de 2014, conforme assevera o defendente. Isto posto, verifica-se que são duas as ocorrências, referentes a falta de escrituração de notas fiscais de entrada, de mercadorias



sujeitas a tributação normal, e de falta de escrituração fiscal digital (EFD), também de documentos.

Analisando-se o demonstrativo da primeira ocorrência, verifica-se que ela alcança documentos fiscais cuja emissão deu-se no período que vai de 18/02/2008 a 05/08/2013. Sendo que as notas fiscais números 10971, 26380, 26911, 33708, 53376, 54471 e 3090, foram emitidas em 2008, entre 16/02/2008 e 22/06/2008.

As regras impostas pelo Código Tributário Nacional prevêm duas espécies de análise, quanto à decadência. A primeira, pela qual há a homologação tácita pelo Fisco, quanto a lançamentos devidamente registrados e os recolhimentos feitos, e a segunda, quando há falhas ou omissão no registro do lançamento, com a ausência ou recolhimento indevido ou a menor, quando o direito de o Fisco lançar é postergado para o primeiro dia útil seguinte ao que o lançamento de ofício pelo contribuinte deveria ter sido efetuado.

Mesmo aplicando-se a segunda hipótese, cabível ao presente caso, em se tratando de fatos geradores de lançamentos referentes ao exercício de 2008, o prazo referente à decadência deve ser contado a partir de 1º de janeiro de 2009, logo, o direito de o Fisco efetuar esses lançamentos teria decaído em 1º de janeiro de 2014. Logo, assiste razão ao defendente nesse quesito preliminar, devendo (esses lançamentos citados, de 2008) serem eliminados do demonstrativo da primeira ocorrência.

Ainda em relação a elementos preliminares, embora não tenham sido alcançadas pela decadência, aplica-se, com relação às notas fiscais números 251, 20088, 198318, 196703, e 6113, de 2009, e nºs 32413, 33957, 34892, 36574, 948, 3990, 818, 4062 e 111043, de 2010, uma decisão peculiar, pelo que, há que se tecer algumas considerações. O contribuinte alega que não estaria de posse dos livros fiscais que poderiam elucidar a verdade sobre a acusação e falta de escrituração dos referidos documentos, no caso o livro Registro de Entradas. O autuante informa, à fl. 113, em resposta a diligência solicitada, que “em relação aos livros Registro de Entradas dos anos de 2009 e 2010, estes não estão disponíveis para acesso”.

Mas o que se vê dos autos é que o autuante esteve de posse dos referidos livros, segundo Termo de Recebimento Parcial de Documentos, de fls. 07 e 08, entendendo-se que deveria ter tirado cópias dos períodos sem a escrituração dos documentos, para comprovação da ocorrência. A prejudicialidade, quanto à acusação,



deriva de dois fatores: inicialmente, porque se tiverem sido devolvidos ao contribuinte, estes provavelmente teriam sido apreendidos pelo Ministério Público, conforme provas nos autos (CD de fl. 60), de algum modo prejudicando o acesso ao contraditório. E depois porque quando há acesso aos livros, estes demonstram que grande parte das notas fiscais estão devidamente registradas.

Logo, partindo-se da premissa de que ao acusador cabem as provas, prejudicado ficou o lançamento, relativamente a tais notas fiscais, pela falta de juntada pelo autuante de cópia dos Livros que comprovariam a ausência de escrituração, e também porque, complementando a dúvida, sempre a favor do contribuinte, quando há juntada de provas, mesmo que feita pelo autuante, como o CD contendo cópias dos livros Registros de Entradas, as provas surtem o efeito contrário, já que há comprovação do efetivo registro da maioria das notas fiscais. Ou seja, todas as dúvidas caminhando a favor do acusado, que deve ser beneficiado, em face da aplicação do princípio mencionado, *in dubio pro reo*. Devendo assim, também ser excluídas do lançamento as notas fiscais mencionadas, relativas aos exercícios de 2009 e 2010.

A seguir, ainda preliminarmente, alega a advogada que assina a peça defensiva que não foram obedecidos pela fiscalização mandamentos do Código Tributário Nacional (art. 196) e do Decreto 1.796/1998, Regulamento do Processo Administrativo Tributário neste Estado, notadamente em seu artigo 37, contrariando também o artigo 349 do Regulamento do ICMS/RN, Decreto 13.640/97, pela “ocorrência da fiscalização sem termo de início e de encerramento de fiscalização e do excesso de prazo da fiscalização”. Ainda no que poderia ser considerado entre as argumentações preliminares, considerada pela defendente como do início da discussão do mérito, argumenta que haveria invalidade processual na ausência de notificação do pagamento da multa “com redução em 80%”.

Juízo das Questões Preliminares

As questões preliminares merecem ser individualmente analisadas, da seguinte forma:

Da decadência alegada já se tratou pormenorizadamente. Pelo que, inicialmente, vamos tratar do Termo de início de fiscalização e prazo de duração da fiscalização. A Lei 5.172/66, instituidora do Código Tributário Nacional, inicialmente promulgada como de natureza ordinária, foi recepcionada pelos sucessivos textos constitucionais na condição de lei complementar e teve como finalidade dispor sobre normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, obrigando-os



a adotarem institutos comuns e básicos. E assim, ensejar a simplificação da legislação tributária nacional.

Posto que o estabelecimento de prazos de duração de fiscalização promovida pelo sujeito ativo ou mesmo a emissão de atos administrativos com ela relacionada, como é exemplo o Termo de Início de Fiscalização, não são matérias típicas da lei tributária complementar, foram transferidas, segundo o comando do art. 196 da lei 5.172/66, para a legislação tributária dos Estados. É o que mansamente se depreende da leitura conjunta dos arts. 1º e 196 do CTN:

*Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, **na forma da legislação aplicável**, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.*

Assim, há evidente impertinência, de origem, na insinuação suscitada pelo contribuinte de que o auto de infração teria hostilizado o art. 196 do CTN. A norma nacional não é autoaplicável, é genérica, e remeteu a matéria para a legislação inferior, regulamentadora.

Em outra direção, cabe destacar que o Termo de Intimação Fiscal, de fls. 05 e 06, emitido no mesmo mês da emissão da Ordem de Serviço de fl. 04, assinala, para o contribuinte, o início da fiscalização, já que consta a ciência em 26/06/2013 do representante da empresa, constando também a ciência, nas mesma data, da ordem de serviço de fl. 04, pelo que, entende-se como dispensável a lavratura do Termo de Início de Fiscalização. Quanto ao fim dos procedimentos, o contribuinte é notificado do lançamento já como ato final e acabado, embora sujeito ao contraditório e à livre defesa pela via de todos os recursos administrativos disponíveis. A verdade é que a lavratura ou a omissão processual de termo de início de fiscalização ou equivalente, não ocasiona maior ou menor veracidade à apuração dos elementos fatuais de significação tributária. A apuração dos fatos, a comprovação das denúncias e a posterior ampla defesa do acusado é que constituem os elementos primaciais decisórios.

Ad argumentum, cabe ponderar que a formalidade representada pelo termo de início de fiscalização é antes de tudo, um ato administrativo que interessa fundamentalmente ao sujeito ativo, como anteparo de impedir que o autuado invoque o instituto da denúncia espontânea em seu favor, fugindo de autuações, nas mais das vezes, cabíveis. Se há alguém que deya ser penalizado pela conduta omissiva de não expedir o termo de início de fiscalização, esse é o auditor fiscal, em decorrência de descumprimento de obrigação funcional de interesse do Fisco.

É o que se depreende da análise do citado Decreto 13.796/98. A matéria está sob a regência do art. 36, inciso I do RPPAT:

Art. 36. A ação fiscal considera-se iniciada:

III - por qualquer outro ato escrito praticado por agente do Fisco, competente para o procedimento, que assinale o início da ação fiscal relacionada com a infração, com prévio conhecimento do contribuinte, seu representante ou preposto.



Está claro, então, a este juízo singular, que a autoridade atuante cumpriu plenamente o mandamento do art. 36, inciso III do RPPAT.

Da ausência de intimação para pagamento de multa com redução.

O art. 341 do Regulamento do ICMS, efetivamente, concede aos contribuintes a faculdade de obter a redução de multa em até 80%, desde que atendidas as condicionalidades fixadas no mesmo preceptivo. O contribuinte argumenta que não foi notificado da presença desse benefício e diante do descumprimento do formalismo, omitido pelo sujeito ativo, compreende que a peça atuante é passível de anulabilidade e a requer.

Há clara e dispensável redundância no enunciado do art. 44, inciso IX do RPPAT, segundo o qual o auto de infração deve conter intimação do atuado para defender-se ou recolher os tributos e multas apurados no prazo da impugnação, com a redução cabível. Julgo como improcedente essa tese preliminar defendida pelo contribuinte, já que a entrega do auto de infração representa evento formal que em si mesmo, implica na devida notificação ao contribuinte de todos os efeitos legais irradiados da peça atuante, pois sendo então a redução da multa própria do Regulamento do ICMS, não pode o contribuinte alegar que não foi notificado.

O defendente apela aos ditames do artigo 341 do RICMS/RN, a saber:

Art. 341. *Quando se tratar de infração referente à operação com mercadoria isenta ou não tributada, a multa será reduzida em oitenta por cento (80%) do seu valor, se o crédito tributário for pago integralmente, no prazo de cinco dias após a lavratura do termo de apreensão ou auto de infração. (NR dada pelo Dec. 16.094 de 07/06/2002).*

§ 1º *O prazo de cinco dias a que se refere o caput deste artigo, no caso de apreensão de mercadorias, será contado a partir da lavratura do termo de apreensão e não da lavratura do respectivo auto, se for o caso.*

§ 2º *Quando se tratar, tão somente, de descumprimento de obrigações acessórias, o percentual de redução da multa regulamentar instituído pelo caput deste artigo será aplicado, também, às operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, desde que o contribuinte comprove que recolheu, integralmente, o ICMS substituto (NR Dec. 16.094 de 07/06/2002).*

Ou seja, a regalia não depende de notificação expressa para esse fim, sendo um direito extensivo a todos os contribuintes. Só que a legislação impõe condições: no caput, a multa será reduzida “se o crédito tributário for pago integralmente em cinco dias”, e no § 2º evocado, em se tratando de obrigações acessórias, o direito é condicionado à comprovação do recolhimento integral do ICMS substituto, quando se tratar de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

E mesmo após a lavratura do auto de infração a legislação ainda concede plena regalia, ou redução, nos casos como o presente, como o previsto no próprio RICMS/RN citado, em seu artigo:

Art. 342. *A redução do valor da multa será em :*

I- *60% (sessenta por cento), se o crédito tributário for pago até cinco dias após a ciência do auto de infração ou do Termo de Apreensão de Mercadorias;*



II- 50% (cinquenta por cento), se o crédito tributário for pago no prazo de seis até trinta dias, contados a partir da ciência da lavratura do Auto de Infração, do Termo de Apreensão de Mercadorias, ou do recebimento da notificação;

III- 40% (quarenta por cento), se o crédito tributário for pago antes do julgamento do processo fiscal administrativo em primeira instância;

IV- 30% (trinta por cento), se o crédito tributário for pago no prazo de trinta dias, contados da ciência da decisão condenatória de primeira instância em processo fiscal administrativo;

V- 20% (vinte por cento), se o crédito tributário for pago antes do ajuizamento de sua execução.

§ 1º. No caso de pagamento do crédito tributário decorrente de apreensão de mercadoria, os prazos a que se referem os incisos I e II deste artigo serão contados a partir da lavratura do Termo de Apreensão.

§ 2º. Aplica-se, também, a redução de que trata o inciso I deste artigo aos casos de pagamento de crédito tributário proveniente de multa decorrente do descumprimento de obrigação acessória, mesmo que não tenha sido lavrado o respectivo Auto de Infração. (NR dada ao artigo pelo Dec. 14.796/00, de 28/02/00)

DA ALEGAÇÃO DE MULTA CONFISCATÓRIA

O contribuinte também externou insubmissão em relação às penalidades cominadas, elevando-as ao patamar de confisco, por representar a seu ver “mais de 300% (trezentos por cento) do valor do ICMS para o caso concreto. Inicialmente, é preciso destacar-se que a multa plicada deriva de expressa disposição legal, no caso, o artigo 340, III, “f”, do Regulamento do ICMS/RN. Mas o Regulamento em questão, Decreto 13.640/97, nada mais fez que reproduzir a Lei 6868/96, que originalmente estipulou as penalidades ou multa a serem aplicadas, em casos como o presente:

Art. 64. Serão punidas com multa as seguintes infrações à legislação do imposto:

...

III - relativamente à documentação fiscal e à escrituração:

...

f) deixar de escriturar no livro fiscal próprio, documentos fiscais, dentro dos prazos regulamentares: quinze por cento do valor comercial da mercadoria;

O Decreto 13.796/98 impõe restrições à alteração da multa, pelos julgadores singulares como no presente caso:

Art. 109. Instaurado o contraditório, a competência para julgamento do processo administrativo tributário, em primeira instância, é do auditor fiscal, membro da Coordenadoria de Julgamento de Processos Fiscais, e da autoridade preparadora quando não configurado, por qualquer motivo, o contencioso.

§ 1º. Não se inclui na competência do julgador de primeira instância o exame da legalidade e da constitucionalidade de disposição de lei e de ato normativo infralegal, exceto em se tratando de matéria já reconhecida por decisões reiteradas do Superior Tribunal de Justiça ou por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal.



A matéria é aliás uma das mais controversas no direito tributário, e somente nos últimos anos tem sido pacificado no fórum próprio, o Supremo Tribunal Federal. Nenhum doutrinador de renome deixa de fazer referências a esse terreno fértil para desencontros e todos unanimemente destacando a dificuldade de delimitar-se a fronteira entre o confisco e do não-confisco. Paulo de Barros Carvalho assim comentou o tema:

O problema reside na definição do conceito, na delimitação da ideia, como limite a partir do qual incide a vedação do art. 150, IV, da Constituição Federal. Aquilo que para alguns tem efeitos confiscatórios, para outros pode perfeitamente apresentar-se como forma lúdima de exigência tributária. A temática sobre as linhas demarcatórias do confisco, em matéria de tributo, decididamente não foi desenvolvida de modo satisfatório, podendo-se dizer que sua doutrina está ainda por ser elaborada. Dos inúmeros trabalhos de cunho científicos editados por autores do assim chamado direito continental europeu, nenhum deles logrou obter as fronteiras do assunto, exibindo-as com a nitidez que a relevância da matéria requer. Igualmente, as elaborações jurisprudenciais pouco têm esclarecido o critério adequado para isolar-se o ponto de ingresso nos territórios do confisco. Todas as tentativas até aqui encetadas revelam a complexidade do tema e, o que é pior, a falta de perspectivas para o encontro de uma saída dotada de racionalidade científica (Curso de Direito Tributário. 2008. Pág, 179).

Decisões recentes do Supremo Tribunal Federal têm consideradas como confisco, multas que somente sejam situadas além do patamar de 200%, como está claro no Agravo de Instrumento 830.300, julgamento em 06/12/2011:

AI 830300/SC - SANTA CATARINA
Relator: Min. LUIZ FUX
Julgamento: 06/12/2011 Órgão Julgador:
Primeira Turma
RELATOR: : MIN. LUIZ FUX
AGTE: : HSBC BANK BRASIL S/A -
BANCO MULTIPLO
AGDO: : MUNICÍPIO DE TUBARÃO
PROC: : PROCURADOR-GERAL DO
MUNICÍPIO DE TUBARÃO

Ementa: SEGUNDO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ISS SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL. VALOR DA MULTA. INTERPRETAÇÃO DE NORMA LOCAL. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 280/STF. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA REFLEXA.



4. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que é aplicável a proibição constitucional do confisco em matéria tributária, ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento pelo contribuinte de suas obrigações tributárias. Assentou, ainda, que tem natureza confiscatória a multa fiscal superior a duas vezes o valor do débito tributário. (AI-482.281-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 21.8.2009.

Pelo que, entende-se que a penalidade aplicada, sobretudo por derivar de expressa disposição legal, está plenamente condizente com as infrações incorridas, não havendo objeções a fazer no tocante à capitulação concernente às penalidades, derivadas de expresso dispositivo legal.

DECADÊNCIA DOS LANÇAMENTOS DE 2008

Já se tratou da decadência, devendo ser excluídos dos autos os lançamentos referentes ao exercício de 2008, alcançadas pelo citado interregno e instituto (decadência)

MÉRITO DA PRIMEIRA OCORRÊNCIA

Além da decadência acima mencionada, devem ser excluídas da primeira ocorrência as NFs de 2009 e 2010, prejudicadas ou pela falta de cópias das notas e sobretudo dos livros Registro de Entrada, para comprovar a ocorrência. Devendo então, pelas razões pormenorizadamente esclarecidas acima, serem excluídas da autuação pela falta de escrituração.

Com relação às demais notas fiscais, de 2011 a 2013, componentes da primeira ocorrência, aparentemente nem o autuante, e nem sequer a própria defendente, consultaram sequer o próprio disco de dados juntado pelo autuante, à fl. 73, do qual foi dado vistas à autuada, com a reabertura do prazo para apresentação da nova defesa.

Diz-se isso porque a própria defendente, mesmo em sua nova defesa, alega que até aquela data a “fazenda pública não devolveu a documentação ao contribuinte”, postulando, conforme “§ 1º do art. 77 do RPAT que o ônus da prova compete a quem esta aproveita”. Alega ainda a defendente que seria suficiente para a nulidade do auto de infração “o fato de não terem sido os documentos anexados ao procedimento fiscal”.

Razão pela qual depreende-se que a defendente não se deu ao trabalho de abrir o disco de dados anexado à fl. 73, pois à fl.91 reafirma a defendente que “o único período do qual o contribuinte detém documentação é o período de maio a dezembro de 2013”, mas no disco de dados constam também, além de cópias das notas fiscais, cópias dos livros fiscais, sobretudo os Livros Registro de Entradas, da maioria dos períodos de 2011 a 2013, e que permitem o acesso ao contraditório.

Assim, em atenção ao princípio da busca da verdade material, foi efetuado o confronto entre o demonstrativo elaborado pelo contribuinte e os livros Registros de Entrada. Isso porque o contribuinte anexou na defesa, às fls. 91 a 94, relação com as notas fiscais que estariam registradas, citando dados e folhas dos livros em que estariam registradas, promovendo ainda outra relação apenas com os números das notas fiscais,



4. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que é aplicável a proibição constitucional do confisco em matéria tributária, ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento pelo contribuinte de suas obrigações tributárias. Assentou, ainda, que tem natureza confiscatória a multa fiscal superior a duas vezes o valor do débito tributário. (AI-482.281-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 21.8.2009.

Pelo que, entende-se que a penalidade aplicada, sobretudo por derivar de expressa disposição legal, está plenamente condizente com as infrações incorridas, não havendo objeções a fazer no tocante à capitulação concernente às penalidades, derivadas de expresso dispositivo legal.

DECADÊNCIA DOS LANÇAMENTOS DE 2008

Já se tratou da decadência, devendo ser excluídos dos autos os lançamentos referentes ao exercício de 2008, alcançadas pelo citado interregno e instituto (decadência)

MÉRITO DA PRIMEIRA OCORRÊNCIA

Além da decadência acima mencionada, devem ser excluídas da primeira ocorrência as NFs de 2009 e 2010, prejudicadas ou pela falta de cópias das notas e sobretudo dos livros Registro de Entrada, para comprovar a ocorrência. Devendo então, pelas razões pormenorizadamente esclarecidas acima, serem excluídas da autuação pela falta de escrituração.

Com relação às demais notas fiscais, de 2011 a 2013, componentes da primeira ocorrência, aparentemente nem o autuante, e nem sequer a própria defendente, consultaram sequer o próprio disco de dados juntado pelo autuante, à fl. 73, do qual foi dado vistas à autuada, com a reabertura do prazo para apresentação da nova defesa.

Diz-se isso porque a própria defendente, mesmo em sua nova defesa, alega que até aquela data a “fazenda pública não devolveu a documentação ao contribuinte”, postulando, conforme “§ 1º do art. 77 do RPAT que o ônus da prova compete a quem esta aproveita”. Alega ainda a defendente que seria suficiente para a nulidade do auto de infração “o fato de não terem sido os documentos anexados ao procedimento fiscal”.

Razão pela qual depreende-se que a defendente não se deu ao trabalho de abrir o disco de dados anexado à fl. 73, pois à fl.91 reafirma a defendente que “o único período do qual o contribuinte detém documentação é o período de maio a dezembro de 2013”, mas no disco de dados constam também, além de cópias das notas fiscais, cópias dos livros fiscais, sobretudo os Livros Registro de Entradas, da maioria dos períodos de 2011 a 2013, e que permitem o acesso ao contraditório.

Assim, em atenção ao princípio da busca da verdade material, foi efetuado o confronto entre o demonstrativo elaborado pelo contribuinte e os livros Registros de Entrada. Isso porque o contribuinte anexou na defesa, às fls. 91 a 94, relação com as notas fiscais que estariam registradas, citando dados e folhas dos livros em que estariam registradas, promovendo ainda outra relação apenas com os números das notas fiscais,



sem datas, valores ou emitentes, afirmando que todas “as notas fiscais relacionadas estão escrituradas”, relação não dotada de valor ou efeito jurídico. Se o defendente soube com certeza que tais documentos “estão escriturados”, deveria dizer de onde obteve essa informação, juntar a prova ou explicar como poderia o julgador comprovar que tal fato seria verídico.

Mas como as cópias da maior parte dos livros Registro de Entradas estão no CD de fl. 73, anexadas aos autos, este julgador fez esse trabalho que o defendente deveria ter feito, em nome do princípio da busca da verdade material, apontando no demonstrativo de fls. 13 e seguintes, as notas fiscais não registradas, marcadas com as letras ÑR (abreviatura de Não Registradas), e com OK as devidamente registradas.

Ressalta-se ainda que, com relação ao exercício de 2012, não foram entregues a EFD (Escrita Fiscal Digital) nos meses de outubro, novembro e dezembro. Documento juntado à fl. 109, verso, demonstra que não houve entrega das informações naquele período. E com relação ao exercício de 2013, só consta no CD o Livro Registro de Entradas do mês de fevereiro daquele ano, mas como as notas fiscais do demonstrativo alcançavam até agosto daquele ano, e como o contribuinte alegava que a maior parte das notas fiscais estariam registradas, o que poderia “ser comprovado pela Fazenda Pública”, foi feita uma busca nos arquivos digitais desta SET, anexando-se as cópias dos livros, para apuração da verdade, também em atenção ao princípio da busca da verdade material.

De tal modo que foi solicitada ao autuante uma revisão do demonstrativo, sendo juntadas algumas cópias dos Livros Registro de Entradas disponíveis nos cadastros desta SET, já que tratam-se de documentos eletrônicos, e que comprovam a escrituração de muitos documentos que originalmente integravam o demonstrativo da primeira ocorrência, constando como não escrituradas. O resultado é que foi feito um novo demonstrativo da primeira ocorrência, às fls. 111 a 113, com a exclusão de todas as notas fiscais efetivamente registradas, além das de 2008, 2009 e 2010, excluídas pelas razões acima explicitadas.

Nesse novo levantamento da primeira ocorrência, que reputa-se válido para todos os fins, apurou-se que o total das notas fiscais não escrituradas atingiram o montante de R\$ 347.804,06 (trezentos e quarenta e sete mil, oitocentos e quatro reais, e seis centavos). Sobre esse valor foi então aplicada a multa regulamentar prevista, relativa à falta de escrituração, conforme art. 340, inciso III, alínea “f”, do RICMS/RN, implicando a penalidade no patamar de R\$ 52.170,61 (cinquenta e dois mil, cento e setenta reais e sessenta e um centavos).

DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS DA PRIMEIRA OCORRÊNCIA

Para comprovação do alegado, foram juntados documentos, notadamente cópias de alguns dos livros Registros de Entrada não disponíveis no processo em meio magnético, ou documentos de Consultas que comprovam a ausência de entrega dos livros em alguns períodos.

DA OCORRÊNCIA 02

Alega ainda a defendente, como relação à segunda ocorrência, que esta não restou comprovada, afirmando que o demonstrativo não cita “sequer o número das notas fiscais, nem o CNPJ do destinatário, ou mesmo o estado de destino”, sendo “inidôneos”, enquanto insuficientes para “identificação das alegadas notas não registradas”.



Realmente, tratando-se de uma acusação de falta de escrituração de notas fiscais de entrada, o fato levou a novo despacho, com a solicitação dos esclarecimentos devidos. Diante do que foi elaborado novo demonstrativo da segunda ocorrência, às fl. 113 e 114, verificando-se que todas as notas fiscais são mera repetição de documentos e valores já incluídos na primeira ocorrência. Considerando-se que são os mesmos valores, e a mesma penalidade aplicada, pela “falta de escrituração de notas fiscais de entrada”, multa do “art. 340, III, “f”, do RICMS, qualquer um pode ver que estamos diante do clássico *bis in idem*, a repetição de um lançamento, relativo ao mesmo fato. Logo, exclui-se toda a segunda ocorrência do lançamento tributário.

Resta, assim, a multa relativa às notas fiscais definitivamente não escrituradas, da primeira ocorrência, conforme demonstrativo acima.

DA DECISÃO

Pelo acima exposto e por mais que do processo consta, **JULGO PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração lavrado contra ALIANÇA PETRÓLEO LTDA., para impor à atuada a penalidade de multa de R\$ 52.170,61 (cinquenta e dois mil, cento e setenta reais e sessenta e um centavos), prevista na alínea “f”, do inciso III do Art. 340 do RICMS vigente, com os devidos acréscimos legais.

Recurso desta decisão ao Egrégio Conselho de Recursos Fiscais do Estado do Rio Grande do Norte, com base nos ditames do Art. 114 do RPPAT, aprovado pelo Dec. 13.796/98, e **REMETO** os autos à 1ª URT, para ciência das partes e adoção das demais providências legais cabíveis.

Coordenadoria de Julgamento de Processos Fiscais, em Natal, 05 de janeiro de 2015.

Sílvio Amorim de Barros
Julgador Fiscal, AFTE-5, mat. 151.238-2