



**RIO GRANDE DO NORTE  
SECRETARIA DA TRIBUTAÇÃO  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS**

PROCESSO Nº 255847/2014-4  
PAT Nº 2018/2014 – 1ª URT  
RECURSO *EX OFFICIO* E *VOLUNTÁRIO*  
RECORRENTES SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO/ M. A. COMERCIAL  
DE COMBUSTÍVEIS LTDA. EPP.  
ADVOGADA CECÍLIA RAFAELA MELO GADELHA DE LIMA  
RECORRIDOS OS MESMOS  
RELATOR CONSELHEIRO LEONAM ROCHA DE MEDEIROS

ACÓRDÃO Nº 0166/2017-CRF

EMENTA: ICMS. ENTRADA DE MERCADORIA DESACOMPANHADA DE NOTA FISCAL. PROVAS INSUFICIENTES. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. DENÚNCIA PARCIALMENTE ELIDIDA. ALEGAÇÃO DE AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO ERÁRIO. TESE DEFENSIVA FRÁGIL. PROVAS SUFICIENTES. INCOMPETÊNCIA DO CRF PARA JULGAR ALEGAÇÃO DE MULTA EXCESSIVA OU DE INEXIGIBILIDADE DE OBRIGAÇÃO INSTRUMENTAL POSTA NA NORMA REGULAMENTAR. ART. 89 RPAT. ART. 1º, PARÁGRAFO ÚNICO, DO REGIMENTO INTERNO CRF. DENÚNCIA PROCEDENTE EM PARTE.

1. O confronto entre o Livro de Registro de Entradas (LRE), o Livro de Registro de Saída (LRS) e o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), juntamente com o conhecimento do processo de emissão de notas fiscais de venda da contribuinte, são aptos a aferição de que inexistiu comprovação de efetiva entrada de mercadorias desacompanhada de documento fiscal.

2. A recorrente consegue elidir parcialmente a infração relativa a falta de escrituração de documentos fiscais.

3. A multa punitiva guarda relação com a penalidade aplicada à espécie e os órgãos julgadores não possuem competência para examinar legalidade de legislação em matéria tributária. A ressalva regimental do CRF para o exame da constitucionalidade ou da legalidade de normas estaduais de natureza fiscal quando houver pronunciamento definitivo do STF ou decisões reiteradas do STJ, não inclui o redimensionamento de penalidades ou, ainda, a inexigibilidade de obrigação instrumental por não ter ocorrido prejuízos ao erário, providência abrangida pela esfera de competência de outros Poderes. Teor do artigo 89 do RPAT e do art. 1º, parágrafo único, do Regimento Interno do CRF. ACÓRDÃOS PRECEDENTES: 07, 11, 29, 43, 44, 48, 59, 69, 87, 88, 89, 94, 96, 103, 104, 126/11; 01, 04, 12, 25, 44, 49, 82, 95, 103, 125, 137, 148, 151, 171, 175, 198, 242, 248, 278/12; 02, 07, 17, 22, 23, 32, 35, 42, 48, 50, 51, 53, 70, 72, 73, 85, 90, 91, 96, 102, 129, 149 e 151/2013; 2, 38, 53, 56, 58, 59, 66, 67, 71, 73, 100, 104, 105, 109, 114, 118, 120 e 124/2014. 13, 16, 31, 32, 39, 51, 85, 105, 117, 135, 139, 141, 173, 179, 183, 227, 234, 249, 251, 254, 260/2015; 01, 02, 06, 16, 30, 49, 59, 60, 63, 71, 81, 82, 96, 103, 104, 116, 119, 132, 134, 136, 139, 145, 146, 155, 158, 175, 181, 207, 212, 219, 223, 226, 239, 242, 254, 279/16; 002, 003, 009, 10, 11, 14, 15, 21, 25, 48, 59, 61, 62, 66, 68, 73, 77, 78, 79, 80, 81, 82, 83, 84, 90, 91, 92, 94, 96, 98, 107, 108, 128, 134, 136/17.

4. Recursos *ex officio* e voluntário conhecidos e não providos. Manutenção da decisão singular. Auto de infração procedente em parte.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, ACORDAM os membros do

1/

Egrégio Conselho de Recursos Fiscais do Estado do Rio Grande do Norte, por unanimidade de votos em conhecer e negar provimento aos recursos *ex officio* e voluntário, mantendo-se a Decisão Singular em todos os seus termos, julgando o auto de infração procedente em parte.

Sala Conselheiro Danilo Gonçalves dos Santos, Natal, 22 de novembro de 2017.



Lucimar Bezerra Dubeux Dantas  
Presidente



Leonam Rocha de Medeiros  
Relator

## RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de Recurso de Ofício e Voluntário, previstos nos termos dos arts. 114 e 115 do Regulamento de Procedimentos e de Processo Administrativo Tributário (RPAT)<sup>1</sup>, aprovado pelo Decreto nº 13.796, de 16 de fevereiro de 1998, com posteriores alterações, o primeiro interposto mediante simples declaração na própria decisão de primeira instância (fls. 560/574), datada de 30/04/2015, proferida na Coordenadoria de Julgamentos de Processos Fiscais (COJUP), que julgou a ação fiscal procedente em parte relacionado ao auto de infração nº 00002018/2014 (fl. 02), consignando em dispositivo que o crédito tributário é da ordem de R\$ 31.139,54, sendo o ICMS no valor de R\$ 0,00 e a Multa no valor de R\$ 31.139,54, enquanto o segundo recurso foi interposto, por intermédio de advogado(a), por **M. A. COMERCIAL DE COMBUSTÍVEIS LTDA. EPP.**, devidamente qualificada nos fôlios processuais (inscrição estadual 20.089.702-0).

O auto de infração em espécie foi lavrado em 06/11/2014, por Auditor Fiscal do Tesouro Estadual da Primeira Unidade Regional de Tributação (1ª URT), sumariando o seguinte contexto e enquadramento para aduzida infração à legislação tributária, com respectivo resumo de discriminação do débito:

**OCORRÊNCIA 1:** O autuado deu entrada em mercadorias sujeitas a substituição tributária desacompanhadas de documentação fiscal, apurado mediante confrontação entre os estoques e as vendas declaradas em seu LMC (Livro de Movimentação de Combustíveis) com as saídas obtidas através da verificação de suas notas fiscais de saídas, nos termos do Regulamento do ICMS do Rio Grande do Norte (RICMS/RN), aprovado pelo Decreto nº 13.640, de 13 de novembro de 1997, com alterações posteriores, conforme demonstrativo anexado ao auto de infração.

**INFRIGÊNCIA:** Art. 150, XIX, combinado com os arts. 150, III, e 408, todos do RICMS/RN.<sup>2</sup>

**PENALIDADE:** Art. 340, III, alínea “b”, combinado com o art. 133, todos do RICMS/RN.<sup>3</sup>

**DISCRIMINAÇÃO DO DÉBITO:** ICMS: R\$ 143.723,31; MULTA: R\$ 221.492,45; TOTAL: R\$ 365.215,76.

<sup>1</sup> **RPAT/RN – Art. 114.** A autoridade julgadora de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de crédito tributário ou de penalidade, atualizados monetariamente, na data da decisão (...).  
**RPAT/RN – Art. 115.** Da decisão de primeira instância cabe recurso voluntário com efeito devolutivo e suspensivo, por parte do sujeito passivo, interposto no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data da ciência da decisão singular.

<sup>2</sup> **RICMS/RN**  
**Art. 150.** São obrigações do contribuinte:  
**III** – pagar o imposto devido na forma e prazo previstos na legislação;  
**XIX** – cumprir todas as demais exigências previstas na legislação tributária;  
**Art. 408.** Sempre que obrigatória a emissão de documentos fiscais, aqueles a quem se destinarem as mercadorias são obrigados a exigir tais documentos dos que devam emití-los, contendo todos os requisitos legais.

<sup>3</sup> **RICMS/RN – Art. 340.** São punidas com multa as seguintes infrações à legislação do imposto:  
**III** – relativamente à documentação fiscal e à escrituração:  
b) receber, estocar ou depositar mercadoria desacompanhada de documentação fiscal ou com documentação fiscal inidônea, nos termos do regulamento: trinta por cento do valor comercial da mercadoria;  
**RICMS/RN – Art. 133.** O crédito tributário, inclusive o decorrente de multas, atualizado monetariamente, será acrescido de juros de mora, equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia- SELIC, para título federais, acumuladas mensalmente, ao mês ou fração.

**OCORRÊNCIA 2:** O autuado deixou de escriturar no livro fiscal próprio documentos fiscais, dentro dos prazos regulamentares, especificamente em relação às notas fiscais de entrada não mais sujeitas a tributação, nos termos do RICMS/RN, aprovado pelo Decreto nº 13.640, de 13 de novembro de 1997, com alterações posteriores, conforme demonstrativo anexado ao auto de infração.

**INFRIGÊNCIA:** Art. 150, XIII, combinado com o art. 609, todos do RICMS/RN.<sup>4</sup>

**PENALIDADE:** Art. 340, III, alínea “f”, combinado com o art. 133, todos do RICMS/RN.<sup>5</sup>

**DISCRIMINAÇÃO DO DÉBITO:** ICMS: R\$ 0,00; MULTA: R\$ 33.509,56; TOTAL: R\$ 33.509,56.

**TOTAL OCORRÊNCIA 01 E 02:** ICMS: R\$ 143.723,31; MULTA: R\$ 255.002,01; TOTAL: R\$ 398.725,32.

Conforme documentação que lastreou a ação fiscal (fls. 3/237) consta no caderno processual, entre outros documentos, além do supramencionado auto de infração, Ordem de Serviço nº 21.933 – 1ª URT, de 07/01/2014 (fl. 03); termo de intimação fiscal; termo de prorrogação de fiscalização; extrato fiscal; consulta a cadastro; demonstrativo da ocorrência 01 e da 02; livro registro de entradas; documentos fiscais; análise do livro de movimentação de combustíveis com relação de vendas do período; LCM (Livro de Movimentação de Combustíveis).

Em seguida, cumprindo-se o disposto no art. 74 do RPAT/RN<sup>6</sup>, consta Relatório de Auxílio à Checagem de Reincidência (fls. 238/239) e Termo de Informação Sobre Antecedentes Fiscais (fl. 240) dando conta que a Recorrente não é reincidente.

A contribuinte, a tempo e modo, por intermédio de advogado(a), protocolou impugnação (fls. 242/258), na forma do art. 83 do RPAT<sup>7</sup>, juntando procuração (fl. 259) e documentos (fls. 260/550), dentre eles, contrato social, relação de notas fiscais de entrada de combustíveis mensais, livro de registro de saídas, LMC (Livro de Movimentação de Combustíveis). Alegou em preliminar a ocorrência de cerceamento de defesa e ao contraditório, *bis in idem* em razão de ter ocorrido autuação anterior com base nos mesmos elementos objeto de outro PAT (Processo Administrativo Tributário) e decadência. No mérito defendeu a correção de sua conduta refutando a autuação e,

---

<sup>4</sup> RICMS/RN

Art. 150. São obrigações do contribuinte:

XIII – escriturar os livros e emitir documentos fiscais, observadas as disposições constantes neste Regulamento;

Art. 609. A escrituração dos livros fiscais será feita com base nos documentos relativos às operações ou prestações realizadas pelo contribuinte, sob sua exclusiva responsabilidade e na forma estabelecida pela legislação tributária.

<sup>5</sup> RICMS/RN – Art. 340. São punidas com multa as seguintes infrações à legislação do imposto:

III – relativamente à documentação fiscal e à escrituração:

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

<sup>6</sup> RPAT/RN – Art. 74. A repartição processante faz consignar nos autos, mediante termo, as informações existentes sobre os antecedentes fiscais do autuado.

<sup>7</sup> RPAT/RN – Art. 83. A impugnação da exigência instaura o litígio de natureza tributária, dando início ao processo administrativo, devendo ser apresentada, por escrito, no prazo de 30 (trinta) dias, a contar da ciência da intimação.

especialmente, argumentou que, em algumas vendas, realiza a emissão dos documentos fiscais apenas mensalmente e não diariamente, a despeito de esclarecer que diariamente faz as anotações no LMC.

Na forma regulamentar do processo administrativo tributário, foi juntada contestação à impugnação pelo autuante (fls. 553/559).

Na sequência sobreveio a prolação da decisão singular nº 138/2015 – COJUP (fls. 560/574), que julgou o auto de infração parcialmente procedente, eis a ementa:

EMENTA: Obrigação Acessória – Multas previstas em Lei Estadual vigente – Tributo e multa não se confundem – Afastada hipótese de confisco – Decadência não configurada – Ausência de recolhimento de imposto a ser homologado – Lançamento de ofício – art. 173, I, do CTN – Não vislumbrada qualquer ofensa ou violação aos princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa – O levantamento efetuado não comprovou o ingresso de mercadoria desacompanhada de nota fiscal – Comprovada de forma parcial a falta de escrituração de notas fiscais no Livro de Registro de Entrada – O questionamento acerca de prejuízos ao Erário é irrelevante para o deslinde do mérito do lançamento tributário, dicção do art. 136 do CTN – Recurso de ofício ao Conselho de Recursos Fiscais – Auto de Infração Procedente em parte.

Em síntese, o julgador fiscal da primeira instância registrou que a autuação foi, a primeira, por dar entrada em mercadorias, sujeitas a substituição tributária, desacompanhadas de documentos fiscais e, a segunda, por não escriturar notas fiscais no livro de registro de entradas. Na análise das preliminares, a decisão singular pontuou que a autuada se defendeu a contento da autuação não havendo prejuízos para a defesa, inexistindo cerceamento de defesa ou violação ao contraditório, esclareceu também que não ocorreu *bis in idem*, pois a autuação anterior era por saídas desacobertadas de documentos fiscais e o presente processo tem por temática as entradas, por sua vez, no que se refere a decadência, entendeu não ocorrida por se cuidar de lançamento de ofício sujeito ao art. 173, I, do CTN, não sendo caso de lançamento por homologação, vez que não houve o que homologar nas ocorrências objeto da autuação, inexistindo pagamento antecipado de crédito tributário.

Quanto ao mérito, a decisão singular entendeu parcialmente correta a autuação. Basicamente, manteve a multa da ocorrência 02, exceto quanto as multas derivadas das notas fiscais ns. 60.901, 41.733, 41.789, 177.878, 177.878 e 22.075 (excluídas), vez que não juntadas aos autos pelo autuante com o argumento de que foi difícil obtê-las e corrigido o valor da nota fiscal n. 2447 (de R\$ 1.451,00 para R\$ 1.241,50). Ademais, compreendeu o julgador singular que é irrelevante para a aplicação da sanção ter ocorrido, ou não, prejuízos ao erário, demais disto não cabe ao julgador administrativo conhecer dos argumentos acerca de confisco em razão do valor da pena punitiva estabelecida na legislação regulamentar. Quanto a ocorrência 01, afastou-a por completo, sob o fundamento de que, apesar de não ser correto emitir documentos fiscais de venda de combustíveis para alguns clientes em periodicidade mensal, computando-se as vendas diárias apenas no LMC para ao final do mês emitir um único documento fiscal para aquelas vendas, não há que se falar em entradas de mercadorias sem notas fiscais. A autuação 01 não restou suficientemente comprovada.

No recurso voluntário (fls. 582/588), em síntese, a contribuinte recorrente controverte o seguinte em relação a decisão singular: a) que o julgador monocrático se

equivocou ao manter a multa relativa as notas fiscais de comodato e de consumo próprio não escrituradas, as quais, por não gerarem prejuízos ao erário, deveriam ser excluídas, independentemente da legislação regulamentar não prever a exclusão; b) que, em sendo mantido a multa, seja relevada.

Após interposição recursal, o processo foi encaminhado para este Egrégio Conselho de Recursos Fiscais (CRF). Determinada a abertura de vistas a douta Procuradoria Geral do Estado para emissão de parecer, a representação da Procuradoria despachou aduzindo, em síntese, que oferecerá parecer oral quando da Sessão de Julgamento. O processo retornou ao CRF.

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação e decisão analisando os juízos de admissibilidade e de mérito para, posteriormente, finalizar em dispositivo.

### VOTO

O Recurso de ofício atende ao pressuposto de admissibilidade, tratando-se de remessa oficial.

Com relação ao recurso voluntário, o mesmo atende aos pressupostos de admissibilidade intrínsecos, uma vez que é cabível, há interesse recursal, a recorrente detém legitimidade e inexistente fato impeditivo, modificativo ou extintivo do poder de recorrer. Também, atende aos pressupostos de admissibilidade extrínsecos, observamos a regularidade formal e a tempestividade.

Portanto, conheço de ambos os recursos.

Pois bem. Quanto ao recurso de ofício, não vejo o que reparar na decisão de primeiro grau nos pontos em que afastou a autuação. Realmente, no que pertine a ocorrência 01, a autuação tem por objeto a acusação de dar entrada em mercadorias sujeitas a substituição tributária desacompanhadas de documentação fiscal, apurado mediante confrontação entre os estoques e as vendas declaradas em seu LMC (Livro de Movimentação de Combustíveis) com as saídas obtidas através da verificação de suas notas fiscais de saídas, entretanto, quando se constata que, apesar de não ser correto emitir documentos fiscais de venda de combustíveis para alguns clientes em periodicidade mensal, computando-se as vendas diárias apenas no LMC para ao final do mês emitir um único documento fiscal para aquelas vendas, não há que se falar em entradas de mercadorias sem notas fiscais ou, ao menos, a autuação 01 não resta suficientemente comprovada, já que com a análise dos livros de registros de saídas, onde consta as notas fiscais emitidas mensalmente, a situação se equilibra. O total das entradas também sustenta a composição dos estoques, como argumentado pelo juízo singular. Demais disto, vejamos o que muito bem pontuou a decisão monocrática, *verbo ad verbum*:

*“Quanto ao mérito... examinados o demonstrativo elaborado pelo autuante denominado Análise do livro de movimentação de combustíveis/relação de vendas do período, fls. 80 a 83, e constatamos, sem maiores delongas que não há provas suficientes que amparem a denúncia ofertada.*

*O autuante tomou como base em seu levantamento os dados da movimentação ocorrida em apenas um dia de cada mês no LMC e a considerou como se fosse mensal, daí ao examinar as saídas ocorridas apenas naquele dia inferiu que o contribuinte realizou saída de mercadoria adquirida sem notas fiscais.*



*O autuante foi induzido ao erro em decorrência do contribuinte emitir notas fiscais à revelia do preconizado pelo RICMS, uma vez que, conforme foi esclarecido na impugnação, são realizadas vendas diárias para alguns clientes da autuada sem a correspondente emissão da nota fiscal no momento da venda. No entanto, a nota fiscal correspondente a essas operações é emitida quando do pagamento sobre todas as vendas realizadas anteriormente. Tal prática, embora realizada à revelia da legislação tributária estadual, não tem o condão de comprovar a denúncia do ingresso de mercadoria sem notas fiscais.”*

Além do mais, como bem registrou o julgador singular, a autuada apresentou demonstrativo (fls. 267/276) em que o volume de litros de combustíveis adquiridos acoberta as saídas registradas no LMC (Livro de Movimentação de Combustíveis).

Quanto a ocorrência 02, pela ótica do recurso de ofício, igualmente, não vejo o que reparar na decisão de primeiro grau nos pontos em que afastou parte da autuação reduzindo o valor da multa. Efetivamente, as notas fiscais ns. 60.901, 41.733, 41.789, 177.878, 177.878 e 22.075 (excluídas) não estiverem colacionadas aos autos pelo autuante com o argumento de que foi difícil obtê-las ocasionando prejuízos para a defesa, enquanto isso a nota fiscal n. 2447 (fl. 43) teve o seu valor corretamente corrigido em relação ao demonstrativo da ocorrência (fl. 15) ora em comento (de R\$ 1.451,00 para R\$ 1.241,50).

Ainda quanto a ocorrência 02, embora pela ótica do recurso voluntário, alegando a recorrente que o julgador monocrático se equivocou ao manter a multa relativa as notas fiscais de comodato e de consumo próprio não escrituradas, as quais, por não gerarem prejuízos ao erário, deveriam ser excluídas, independentemente da legislação regulamentar não prever a exclusão da escrituração, entendo que não assiste razão para a contribuinte, inclusive quando pleiteia que seja relevada a multa, caso mantida a autuação. Isto porque, seu pleito não guarda sintonia com a legislação de regência.

Verdadeiramente, o RICMS não prevê hipótese de não escrituração de notas fiscais de entrada pelo fato de serem para consumo próprio ou por serem de comodato. A obrigação instrumental, portanto, deve ser cumprida. Não cabe ao julgador administrativo afastar disciplina regulamentar. Não cabe a este Colegiado apreciar a legalidade ou a inconstitucionalidade da norma regulamentar, quer seja de imputação de obrigação instrumental, quer seja de fixação de multa. O autuante observou a contento o art. 142 do CTN<sup>8</sup> ao qual estava vinculado. Os princípios da tipicidade e da legalidade foram adequadamente observados. Deveras, o art. 89 do RPAT dispõe:

Art. 89. A competência dos órgãos julgadores não inclui o exame da legalidade e da constitucionalidade de disposição expressa de lei em matéria tributária, ainda não reconhecida por decisões reiteradas do Superior Tribunal de Justiça, ou por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, bem como a dispensa, por equidade, do crédito tributário.

<sup>8</sup> CTN, Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.  
Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

No mesmo sentido tem-se a Resolução nº 01/2009, que aprova o Regimento Interno deste Colegiado, a saber:

Art. 1º O Conselho de Recursos Fiscais (CRF), órgão de deliberação coletiva, tem por atribuição o julgamento administrativo, em segunda instância, dos recursos interpostos de decisões prolatadas em primeira instância, com efeitos suspensivo e devolutivo, nos litígios entre contribuintes e a Secretaria da Tributação, decorrentes da aplicação da legislação tributária.

Parágrafo único. Não se inclui na competência julgadora do Conselho o exame da constitucionalidade ou da legalidade de normas estaduais de natureza fiscal, salvo se houver pronunciamento definitivo do Supremo Tribunal Federal ou decisões reiteradas do Superior Tribunal de Justiça.

Demais disto, a Doutrina se posiciona no seguinte sentido acerca do assunto:

Professor Paulo de Barros:

*O antecedente da regra sancionatória descreve fato ilícito qualificado pelo descumprimento de um dever estipulado no consequente da regra-matriz de incidência. É a não-prestação do objeto da relação jurídica. Essa conduta é tida como antijurídica, por transgredir o mandamento prescrito, e recebe um nome de ilícito ou infração tributária. Arelada ao antecedente ou suposto da norma sancionadora está a relação deontológica, vinculando, abstratamente, o autor da conduta ilícita ao titular do direito violado. No caso das penalidades pecuniárias ou multas fiscais, o liame também é de natureza obrigacional, uma vez que tem substrato econômico, denomina-se relação jurídica sancionatória e o pagamento da quantia estabelecida é promovida a título de sanção<sup>9</sup>. As penalidades pecuniárias são as mais expressivas formas do desígnio punitivo que a ordem jurídica manifesta, diante do comportamento lesivo dos deveres que estipula. Ao lado do indiscutível efeito psicológico que operam, evitando, muitas vezes, que a infração venha a ser consumada, é o modo por excelência de punir o autor da infração cometida. Agravam, sensivelmente, o débito fiscal e quase sempre são fixadas em níveis percentuais sobre o valor da dívida tributária<sup>10</sup>.*

Professor Sacha Calmon Navarro<sup>11</sup>:

*Podemos, então, sem medo de errar, afirmar que a infração fiscal configura-se pelo simples descumprimento dos deveres tributários de dar, fazer e não fazer, previstos na legislação. Esta a sua característica básica". (...) "É preciso ver que a sanção, em Direito Tributário, cumpre relevante papel educativo. Noutras palavras, provoca na comunidade dos obrigados a necessidade de inteirar-se dos deveres e direitos defluentes da lei fiscal, certo que o erro ou a ignorância possuem total desvalia como excludente de responsabilidade, embora possam servir para atenuar o impacto punitivo conforme sejam as características e peculiaridades de cada caso concreto (caso por caso).*

<sup>9</sup> CARVALHO, Paulo de Barros Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 465 e 466.

<sup>10</sup> CARVALHO, Paulo de Barros – Direito Tributário: Linguagem e Método – 4ª ed. – São Paulo: Noeses, 2011, p. 870 a 871.

<sup>11</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e prática das multas tributárias. 2ª ed. Rio de Janeiro, Forense. 2001, p.29.

Professor Hugo de Brito Machado<sup>12</sup>:

*O tributo distingue-se da penalidade exatamente porque esta tem como hipótese de incidência um ato ilícito, enquanto que a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito. (...) Sanção é o meio de que vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. (...) Ilícito administrativo é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória. (...) 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.*

Por fim, entendo que a multa punitiva não tem o propósito de arrecadação, mas tão-somente de coibir as práticas lesivas ao Fisco. A penalidade pecuniária é majorada à medida que o ente tributante pretenda reprimir determinados atos de infração à legislação.

O valor da multa, portanto, está vinculado a este propósito de policiamento e de controle das atividades do contribuinte diante das exigências das leis tributárias. A multa nasce a partir de uma conduta contrária à legislação tributária, conduta esta que pode ser evitada pelo contribuinte, logo ele tem a opção de ficar livre da sanção fiscal, caso em sua análise de risco decida caminhar pelo caminho regulamentar, pelo caminho correto ser seguido, dirigindo sua atuação conforme a disciplina legal. Ou seja, o contribuinte só eventualmente é onerado pela multa e isto se deve as suas escolhas, considerando que não há punição sem culpa, decorrente de um agir ou de uma omissão quando estava obrigado ao exercício de uma conduta.

Importa salientar que os percentuais utilizados no presente Auto de Infração estão dentro da estrita legalidade. Obedecem aos dispositivos da Lei nº 6.968/96, que dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências.

Portanto, também não se acolhe a tese da contribuinte no recurso voluntário.

Considerando o até aqui esposado e enfrentadas todas as questões necessárias para a decisão, entendo pela manutenção do julgamento singular.

Ante o exposto, de livre convicção, relatados, discutidos e por mais o que dos autos constam, o meu voto é pelo conhecimento dos recursos e não provimento de ambos, mantendo-se a decisão singular em todos os seus termos, julgando o auto de infração procedente em parte.

Sala Conselheiro Danilo Gonçalves dos Santos, Natal, 22 de novembro de 2017.

  
Leonam Rocha de Medeiros  
Relator

<sup>12</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p.58 e 497.