



DECISÃO nº.: 384/2014 – COJUP
PAT nº.: 2.116/2013 – 1ª URT (protocolo nº. 301.808/2013-5)
AUTUADA: **SUPERETE ESPÍRITO SANTO LTDA**
ENDEREÇO: Rua Daniele Soares, 700, Nossa Senhora da Apresentação, Natal/RN
AUTUANTE: Evanildo Furtado, matrícula nº. 66.508-8
DENÚNCIAS: 1 – O autuado acima qualificado deixou de recolher o imposto em decorrência da ausência de escrituração de notas fiscais de aquisição de mercadorias conforme estabelecido no art. 2º, §1º, V, “a” combinado com o art. 150, III, assim detectadas e provadas através do exame e da conciliação dos seus respectivos livros fiscais com aquela documentação correlata para o período fiscalizado, tudo conforme demonstrado em anexo;
2 – O autuado deixou de escriturar no livro fiscal próprio documentos fiscais, dentro dos prazos regulamentares, especificadamente em relação às notas fiscais não mais sujeitas à tributação, conforme demonstrativo em anexo.

ICMS – Obrigação Principal e Acessória – Afastada a hipótese de nulidade do feito face a extrapolação do prazo para realização do trabalho de fiscalização previsto no art. 349, §4º do RICMS – Multa prevista em Lei Estadual vigente – Tributo e multa não se confundem – Afastada hipótese de confisco – Infração pela falta de escrituração de notas fiscais no Livro Registro de Entradas – Configurada em parte – Valor do lançamento revisado e reduzido pelo autuante – A autuada foi notificada do novo valor do lançamento e não o impugnou – Contraditório não instaurado – Art. 84 do RPPAT – Recurso de ofício ao Conselho de Recursos Fiscais – Auto de Infração Procedente em parte.

1 - O RELATÓRIO

1.1 - A Denúncia

De acordo com o Auto de Infração nº. 2.116/2013 – 1ª URT, lavrado em 11/12/2013, depreende-se que a empresa, devidamente qualificada nos autos, foi autuada pela falta de escrituração de notas fiscais que acobertaram mercadorias sujeitas a tributação normal e sujeitas à substituição tributária no Livro Registro de Entrada.

Isnard Dubeux Dantas
Julgador Fiscal



A autuação se deu em razão da suposta infringência ao art. 150, inciso XIII, c/c art. 609 do Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado do Rio Grande do Norte – RICMS, aprovado pelo Decreto nº. 13.640, de 13 de novembro de 1997, tendo como consequência a lavratura do Auto de Infração, supramencionado, com a proposta de aplicação da penalidade prevista no art. 340, inciso III, alínea “F”, c/c art. 133 do mesmo diploma legal, resultando numa pena de multa no valor de R\$ 16.933.868,33 (dezesseis milhões, novecentos e trinta e três mil, oitocentos e sessenta e oito reais, trinta e três centavos) e na exigência do imposto no valor de R\$ 12.624.423,60 (doze milhões, seiscentos e vinte e quatro mil, quatrocentos e vinte e três reais, sessenta centavos), perfazendo um crédito tributário no valor total de R\$ 29.558.291,93 (vinte e nove milhões, quinhentos e cinquenta e oito mil, duzentos e noventa e um reais, noventa e três centavos).

1.2 - A Impugnação

A atuada inicia a sua impugnação requerendo a nulidade do feito alegando que o autuante extrapolou o prazo de 60 dias para a conclusão do trabalho de fiscalização preconizado pelo art. 349, §4º do RICMS e faz uma série de considerações acerca do tema concluindo que foi configurada *ofensa clara ao Princípio do Devido Processo Legal*.

Quanto ao mérito relativo a ocorrência 1 afirma que possui duas empresas, matriz e filial, e ambas foram objeto de fiscalizadas pelo mesmo autuante. Informa que, em razão disso, o autuante incorreu em confusão, vez que, ao conciliar as notas fiscais de entrada destinadas a matriz as confrontou com o Livro Registro de Entrada da filial, *não as encontrando por óbvio*.

Afirma que *todas as Notas Fiscais de mercadorias adquiridas e recebidas pela Matriz, lembre-se, objeto deste auto de infração, todas foram devidamente escrituradas, conforme relatório da contabilidade em anexo*.

Alega que as operações de devolução não foram consideradas pela fiscalização conforme planilha em anexo.

Assim conclui que a ocorrência 1 não procede face aos mencionados equívocos.

Em relação a ocorrência 2 informa que as *aludidas notas fiscais e suas mercadorias não geram crédito tributário. Do mesmo modo, sua não contabilização nenhum prejuízo traz ao erário, o que é um dos princípios basilares de qualquer ação ou autuação fiscal, e assim não há que se falar em prejuízo ao Erário nem em aplicação de multa por ausência de registro de entrada de mercadorias ou escrituração de nota fiscal*.

Afirma que o autuante também incorreu no mesmo equívoco ao conciliar notas fiscais de entradas destinadas a matriz utilizando-se do Livro Registro de Entradas da filial, além



de também não considerar as operações com mercadorias devolvidas e que não foram recebidas conforme planilhas em anexo.

Reclama do caráter confiscatório da multa aplicada uma vez que supera o valor do imposto lançado em amis de 100% e requer, caso se entenda pela procedência do lançamento, a redução ao percentual de 10%.

Encerra requerendo o acolhimento de sua defesa, o exame da preliminar de nulidade e a improcedência do feito.

1.3 - A Contestação

O autuante informou inicialmente que a ação fiscal decorreu da solicitação de procedimento fiscal da Coordenadoria de Fiscalização.

Afirmã que as ocorrências fiscais *estão devidamente ajustadas, encontrando respaldo na legislação tributária* deste Estado.

Quanto a alegada extrapolação do prazo da ação fiscal informa que o art. 20 do Regulamento de Procedimentos e de Processo Administrativo Tributário – RPPAT, o qual dispõe sobre as hipótese de nulidade do Processo Fiscais Administrativos não contempla essa hipótese. Ademais *nenhum prejuízo causou a defendente*. Acrescenta que a dilação do prazo proporcionou a autuada a oportunidade de ter se utilizado da denúncia espontânea *eximindo-se da penalidade*.

Em relação ao mérito da ocorrência 1 informa que o contribuinte deveria ter apresentado o Livro Registro de Entradas para comprovar a alegada escrituração das notas fiscais e que a exigência do imposto é amparada nos relatórios das notas fiscais emitidas para a autuada e constante do banco de dados desta Secretaria de Tributação, razão pela qual a apresentação de uma planilha, fls. 159 a 245, *pouco assegura quanto, a regular escrituração do Livro Registro de Entrada*.

Quanto a ocorrência 2 cita o art. 5º, §4º, inciso I do RICMS o qual dispõe que a o contribuinte é obrigado a cumprir as obrigações tributárias relativas a operações alcançadas por isenções, incentivos e outros benefícios fiscais, bem como o disposto no art. 150, inciso XIII do mesmo diploma legal.

Encerra requerendo a manutenção do feito.

1.4 – As Diligências

Face ao vultoso valor do lançamento e ao alegado pelo contribuinte quanto ao possível equívoco no exame de livros fiscais além de indevida inclusão de valores relativos a operações envolvendo mercadorias devolvidas e outras nas quais foi informado o nº do CNPJ incorreto, foi solicitado ao autuante a juntada de cópias do Livro Registro de Entrada e reexame do lançamento, dentre outros, conforme despacho de fls. 255 e 256, o autuante afirmou que as cópias do Livro Registro de Entradas não foram anexas em razão do contribuinte não tê-las

Isnard Dubeux Dantas
Julgador Fiscal



apresentado, o que resultou na lavratura do auto de infração por embarço, fl. 258. Além disso, reexaminou o feito e excluiu do lançamento a maioria das notas fiscais do lançamento atendendo aos reclames da atuada e elaborou um novo demonstrativo fiscal, fls. 268 a 284, relativo a ocorrência 1, e fls. 285 a 314, relativo a ocorrência 2.

Segundo esses novos demonstrativos o valor total do lançamento tributário foi reduzido aos seguintes valores:

ICMS	R\$ 1.208.940,48
MULTA	R\$ 2.966.287,80
TOTAL	R\$ 4.175.228,28

Face ao novo despacho, fl. 316, no qual foi solicitado que o contribuinte fosse notificado acerca do novo valor do lançamento e se pronunciasse acerca deste, o atuante notificou, mais uma vez, o contribuinte conforme se verifica às fls. 321.

Em razão do silêncio da atuada quanto ao novo valor do lançamento, foi feita uma nova solicitação ao atuante no sentido de informar e apresentar a atuada cópias do novo demonstrativo elaborado e reaberto prazo para seu pronunciamento nos termos do art. 398 do Código Civil, tendo o atuante, mais uma vez notificado a atuada entregando-lhe cópia das folhas do novo demonstrativo do lançamento.

2 - OS ANTECEDENTES

Consta nos autos, fl. 141, que o contribuinte não é reincidente na prática dos ilícitos apontados.

3 - O MÉRITO

De acordo com os autos a empresa foi atuada pela falta de escrituração de notas fiscais no Livro Registro de Entrada, conforme demonstrativos anexos.

A atuada foi devidamente cientificada e impugnou o feito no prazo legal e apresentou argumentos precisos, lógicos e adequados de forma a defender-se das ocorrências descritas no Auto de Infração, demonstrando perfeito entendimento de todo o processo e das infrações descritas nos autos, razão pela qual considero atendido o disposto no art. 110 do Regulamento de Procedimentos e de Processo Administrativo Tributário – RPPAT, aprovado pelo Decreto nº. 13.796, de 16 de fevereiro de 1998.

Preliminarmente, em razão dos argumentos apresentados pela atuada pugnano pela nulidade do feito é necessário tecer algumas considerações acerca da

Isnard Dubeux Dantas
Julgador Fiscal



extrapolação do prazo para a conclusão dos trabalhos de fiscalização e do cerceamento de defesa.

Quanto a dilação do prazo observa-se que este realmente não foi observado, no entanto, constata-se que o atuante enfrentou dificuldades na obtenção dos livros fiscais da atuada vez que esta recusou-se a apresentá-los, contribuindo para o atraso na conclusão dos trabalhos. Conforme despacho, fl. 257, verifica-se que a atuada não fez a entrega do Livro Registro de Entrada, o que dificultou, mas não impediu, a execução dos trabalhos de fiscalização.

Saliente-se que a atuada, de forma injustificada, recusou-se a entregar o Livro Registro de Entradas mesmo após nova solicitação feita através do despacho, fls. 255 e 256, o que resultou na lavratura do Auto de Infração nº. 1.581/2014, cuja cópia encontra-se à fl. 258, omitindo-se de apresentar contraprova das infrações denunciadas

A dilação na conclusão dos trabalhos, de fato está em desacordo com a norma estabelecida no RPPAT, porém, considerando o relatado anteriormente e a inoportunidade de relato do contribuinte que o atraso tenha causado algum óbice a sua defesa, agravado o lançamento do imposto, ou ainda, impingindo-lhe qualquer dano ou desconforto, não se vislumbra a possibilidade da decretação de sua nulidade devido a essa ocorrência.

Tal falha, caso seja apurada, será apenas no âmbito administrativo, na forma do art. 38 do RPPAT, que prevê a responsabilização administrativa aos funcionários que procrastinarem o curso normal de processos "*mediante a inobservância dos prazos estabelecidos neste Regulamento*", injustificadamente, é óbvio, portanto, não há possibilidade do reconhecimento dessa preliminar suscitada pela atuada.

Também deve ser levado em consideração que o art. 20 do RPPAT não contempla a hipótese de nulidade processual em razão da postergação do prazo utilizado no trabalho de fiscalização.

Quanto ao mérito a atuada questionou apenas o fato de que o atuante se equivocou quando da conciliação dos registros das notas fiscais ao confrontar as notas fiscais de entrada destinadas a filial utilizando-se os registros informatizados do Livro Registro de Entrada da matriz e vice versa.

Percebe-se que o atuante, valendo-se dos dados informados pelo contribuinte através da EFD e disponíveis nos sistemas de informática desta Secretaria, reexaminou o feito e considerou as informações prestadas pela atuada em sua impugnação e reduziu de forma considerável o valor do lançamento elaborando um novo demonstrativo fiscal, fls. 268 a 298, 303 a 314, que não foi impugnado, apesar da atuada ter sido notificada por duas vezes conforme se verifica às fls. 321 e 323, revelando concordância com o novo valor do lançamento.

O art. 84 do RPPAT assim dispõe, *verbis*:

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

No que tange ao argumento suscitado pela atuada, alegando que a multa aplicada seria abusiva e teria caráter confiscatório, entendo não prosperar, devendo ser afastado

Isnard Dubeux Dantas
Julgador Fiscal



de pronto. 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 estadual do ICMS nº. 6968/96, a qual instituiu o tributo em nosso Estado. Além disso, urge ressaltar a existência de diferença genealógica entre tributo e penalidade, especialmente, porque brotam de fontes totalmente distintas.

O artigo 3º do Código Tributário Nacional define *tributo* como sendo "toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, *que não constitua sanção de ato ilícito*, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada"

Observe-se que o referido artigo é expresso ao dispor que tributo "é toda prestação pecuniária compulsória (...), *que não constitua sanção de ato ilícito*, ...". Não há dúvida de que somente um fato jurídico *lícito* implica a relação jurídica obrigacional que tem como objeto o *tributo*. Dito de outra forma, tributo não pode ser interpretado como penalidade imposta àquele que comete algum ato ilícito.

Efetivamente, tributo não é multa. Se um contribuinte deixa de recolher um determinado tributo até a data de seu vencimento, ser-lhe-á aplicada uma multa, e esta não se confunde com o tributo não quitado.

Todos os fatos descritos como hipóteses de incidência dos tributos são, sem nenhuma exceção, lícitos, como por exemplo: prestar serviços, ser proprietário de imóvel urbano, realizar operação de venda e compra de mercadorias.

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 temos 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 descumpra suas obrigações tributárias.

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 descumprir suas obrigações tributárias, principal ou acessórias, ou ainda, cometer ilícitos tributários, e entregue corretamente os recursos devidos ao Estado que deles depende para o atendimento das necessidades públicas. A jurisprudência possui inúmeras manifestações nesse sentido, *in verbis*:

“(TJ/SP – 3ª C. Dir. Púb., Ap. c/ Rev. nº 924.228-5/6-00, Rel. Des. Magalhães Coelho, julg. 11.08.2009)”

“MULTA. PRINCIPIO DO NÃO CONFISCO. O princípio constitucional do não-confisco não se reporta às sanções por atos ilícitos, pois elemento da estrutura limitativa do Estado ao poder de tributar, de natureza ôntica diversa das multas. O percentual da multa moratória, além disso, tem expressa previsão legal e constitui meio inibitório para que o contribuinte não protraia o pagamento do tributo. Não se tratando de relação de consumo, não há justificativa para aplicação da legislação protetiva do Código de Defesa do Consumidor. Recurso e remessa necessária desprovidos.”

“(TJ/SP – 7ª C. Dir. Púb., Ap. Cív. s/ rev. nº 312.116-5/8-00, Rel. Des. Nogueira Diefenthaler, julg. 21.08.2006)”

“No mesmo sentido: Ap. Cív s/ Rev. nº 527.887-5/8-00; Ap. Cív s/ Rev. nº 358.099-5/5-00; Ap. Cív. s/ Rev. nº 272.095.5/0-00; Ap. Cív. s/ Rev. nº 568.104-5/6-00; Ap. Cív. s/ Rev. nº 251.106-5/9-00; Ap. Cív. s/ Rev. nº 352.734-5/0-00; Ap. Cív. s/ Rev. nº 450.375-5/6-00; Ap. Cív. s/ Rev. nº 238.156-5/0-00)”

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL – SONEGAÇÃO – MULTA – PERCENTUAL – LEGALIDADE – JUROS MORATÓRIOS – TAXA SELIC – MATÉRIA NÃO VEICULADA NA INICIAL – EXAME – VEDAÇÃO.

1. A regra prevista no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, que veda a utilização do tributo com efeito de confisco, não atinge o percentual das multas fixadas para o caso de descumprimento da obrigação tributária, uma vez que se trata de penalidade imposta àqueles que, de alguma forma, venham a causar prejuízos ao erário, em razão de determinada infração prevista em lei.

2. O pedido inicial restringe a lide, não devendo o magistrado emitir provimento jurisdicional diverso daquele pleiteado pela parte, sob pena de nulidade. Assim, verificado que a matéria relativa à aplicação da taxa selic não foi ventilada na petição inicial, nem enfrentada na R. sentença hostilizada, resta inviabilizado o



seu exame pelo tribunal.

3. *Recurso conhecido e não provido.*”

Dessa forma, não vejo como prosperar mais essa tese levantada pela autuada em sua defesa.

Quanto ao pedido de redução do percentual da multa aplicada informe-se que não há previsão regulamentar para o seu atendimento.

Os dispositivos regulamentares aplicados estão dispostos no Regulamento do ICMS e decorrem da regulamentação da Lei estadual do ICMS nº. 6.968/96 e são bastante claros não deixando qualquer margem de dúvida quanto as infrações denunciadas e atende aos ditames do art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN.

Em assim sendo, diante de todo o exposto e da falta de qualquer argumento ou documento apresentado pela autuada que se contraponha totalmente as denúncias do presente auto de infração, restam comprovadas as infrações acerca da falta de escrituração das notas fiscais elencadas no demonstrativo fiscal de fls. 268 a 298, 303 a 314, que reduziu o lançamento aos seguintes valores:

ICMS	R\$ 1.208.940,48
MULTA	R\$ 2.966.287,80
TOTAL	R\$ 4.175.228,28

Dessa forma, fundamentado no exposto, nas normas regulamentares e nas provas apresentadas, posiciono-me pela procedência parcial do Auto de Infração em comento.

4 – A DECISÃO

Diante dos argumentos, acima esposados, **JULGO PROCEDENTE** em parte o Auto de Infração de fl. 01, para impor à autuada a pena de multa prevista no art. 340, inciso III, alínea “f”, c/c art. 133, do Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado do Rio Grande do Norte – RICMS, aprovado pelo Decreto nº. 13.640, de 13 de novembro de 1997, no valor de R\$ 2.966.287,80 (dois milhões, novecentos e sessenta e seis mil, duzentos e oitenta e sete reais, oitenta centavos), além da incidência do ICMS, por infringência ao art. 150, inciso XIII, c/c art. 609, do mesmo diploma legal, no valor de R\$ 1.208.940,48 (um milhão, duzentos e oito mil, novecentos e quarenta reais, quarenta e oito centavos), totalizando o crédito tributário no montante de R\$ 4.175.228,28 (quatro milhões, cento e setenta e cinco mil, duzentos e vinte e oito reais, vinte e oito centavos), ficando ainda a autuada sujeita aos acréscimos monetários legais e vigentes.



Estado do Rio Grande do Norte
Secretaria de Estado da Tributação
Coordenadoria de Julgamento de Processos Fiscais - COJUP

Recorro ao Egrégio Conselho de Recursos Fiscais na forma preconizada pelo art. 114 do Regulamento de Procedimentos e de Processo Administrativo Tributário – RPPAT, aprovado pelo Decreto nº. 13.796, de 16 de fevereiro de 1998.

Remeta-se o p.p. à 1ª URT, para que seja dada ciência à autuada e ao autuante.

Coordenadoria de Julgamento de Processos Fiscais, em Natal, 29 de dezembro de 2014.

Isnard Dubeux Dantas
Julgador Fiscal – mat. 8637-1

Isnard Dubeux Dantas
Julgador Fiscal