



DECISÃO n.º: 30/2015 – COJUP
PAT n.º: 1869/2014 – 6ª. URT (protocolo n.º. 240960/2014-5)
AUTUADA: JOSÉ MENDES DA SILVA POSTO DE GASOLINA

ENDEREÇO: Av. Maria Lacerda Montenegro, 1732, Posto de Combustível Nova Parnamirim-
Parnamirim- RN 59152-600

AUTUANTES: Nilson de Lima Fernandes, mat. 151.460-1, e Francisco Leonardo L.
F. dos Santos, mat. 190.911-8

DENÚNCIAS: 1 – A autuada deu entrada a mercadoria sujeita a substituição tributária desacompanhada de
nota fiscal, apurada através de levantamento físico quantitativo em seus estoques, com fato
gerador estabelecido pelo art. 2º, XVI, do Decreto 13.640/97;
2 – A autuada deu entrada a mercadoria sujeita a substituição tributária (combustíveis)
desacompanhada de nota fiscal, apurada através de levantamento físico quantitativo em seus
estoques, conforme demonstrativo em anexo.

EMENTA: ICMS – Garantia do contraditório e da ampla defesa – Levantamento tomou por base notas fiscais de entradas e saídas, e movimentação registrada no obrigatório Livro de Movimento de Combustíveis, bem como levantamento dos estoques dos produtos nos tanques de combustíveis. Também verificada leitura de memória de Equipamento Emissor de Cupom Fiscal. Cópias dos documentos e livros fiscais anexadas aos autos em disco de dados. Apurada diferença tributável sem comprovação de origem, não cabendo se falar em imposto já recolhido por substituição tributária, pela ausência de documento fiscal e falta de identificação do fornecedor para verificação do eventual recolhimento ou cobrança do tributo. AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE.

1 - O RELATÓRIO

1.1 - A Denúncia

DE ACORDO COM O PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO N.º. 1869/2014 – 1ª URT, LAVRADO EM 21 DE OUTUBRO DE 2014, A EMPRESA ACIMA QUALIFICADA TEVE CONTRA SI LAVRADAS DUAS DENÚNCIAS FISCAIS, QUAIS SEJAM: 1. A autuada deu entrada a mercadoria sujeita a tributação normal e a substituição tributária desacompanhada de nota fiscal, apurada através de levantamento físico quantitativo em seus estoques, com fato gerador estabelecido pelo art. 2º, XVI, do Decreto 13.640/97; 2 – A autuada deu entrada a mercadoria sujeita a substituição tributária (combustíveis) desacompanhada de nota fiscal, apurada através de levantamento físico quantitativo em seus estoques, conforme demonstrativo em anexo.

FORAM INFRINGIDOS ASSIM O ART. 150, INCISOS III, XIII E XIX, C/C ART. 408 E 416, I, TODOS DO RICMS VIGENTE. AO TOTAL, ESTÁ SENDO EXIGIDO DA AUTUADA R\$ 167.162,43 (CENTO E SESENTA E SETE MIL, CENTO E SESENTA E DOIS REAIS E QUARENTA E TRÊS CENTAVOS) A TÍTULO DE MULTA, E R\$ 2.844,40 (DOIS MIL, OITOCENTOS E QUARENTA E QUATRO REAIS E QUARENTA CENTAVOS), REFERENTE A ICMS, ATINGINDO, PORTANTO, O VALOR TOTAL DE R\$ 170.006,83 (CENTO E SETENTA MIL E SEIS REAIS E OITENTA E TRÊS CENTAVOS).

APENSOS AOS AUTOS, DENTRE OUTROS DOCUMENTOS TEMOS: CÓPIA DA ORDEM DE SERVIÇO, TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL, EXTRATO FISCAL DO CONTRIBUINTE, CONSULTA A CADASTRO, DEMONSTRATIVO DAS OCORRÊNCIAS, RESUMO DAS OCORRÊNCIAS FISCAIS, RELATÓRIO CIRCUNSTANCIADO DE FISCALIZAÇÃO, TERMO DE OCORRÊNCIA, DISCO DE DADOS COM ARQUIVOS DE NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS E TERMO DE INFORMAÇÃO SOBRE ANTECEDENTES FISCAIS.



1.2 – DA IMPUGNAÇÃO

A AUTUADA APRESENTA, EM DATA DE 21 DE NOVEMBRO DE 2014, PEÇA DE IMPUGNAÇÃO À DENÚNCIA OFERTADA PELO FISCO DO RIO GRANDE DO NORTE (DOC. DE FLS. 29 A 47), ONDE EM SÍNTESE VEM ALEGANDO:

I – preliminarmente, alega a nulidade do auto de infração, pela “não devolução dos documentos que embasaram a autuação”, conforme artigo 5º da Constituição Federal:

II - Da ausência do Termo de Início e de Encerramento da Fiscalização, ferindo artigo 196 do Código Tributário Nacional;

III – que houve erro no levantamento físico quantitativo do estoque, pois que “não houve entrada ou saída de mercadoria desacompanhada de nota fiscal, não tendo sido observadas despesas, encargos, e também peras de evaporação”, conforme Portaria DNC nº 26/1992, desconsiderando artigo 360 do RICMS/RN, e segundo jurisprudência nesse sentido;

IV – que a cobrança de ICMS sobre um mesmo fato gerador constitui um caso de bis in idem, por atingir duas vezes o mesmo fato gerador;

V- quer multa de “mais de 400% do ICMS” constitui multa confiscatória, citando doutrina e jurisprudência nesse sentido:

Diante do exposto, requer que seja reconhecida a preliminar arguida, ou a improcedência das ocorrências 1 e 2, e no mérito a exclusão da cobrança do ICMS e conseqüentemente, da multa, ou em condenação, a redução para 30% do suposto valor do ICMS devido.

3. DA CONTESTAÇÃO

A autoridade fiscal responsável pela autuação se pronuncia em sede de contestação à defesa do contribuinte (doc. de fls. 50 e seguintes), argumentando em síntese:

1- Que há alegação de cerceamento de defesa, citando a falta de devolução da documentação, mas que em relação à documentação, foram analisadas as notas fiscais, que são eletrônicas, e os Livros de Movimentação de Combustível (LMC), todos gravados em mídia CD, e que as leituras tiveram acompanhamentos de representante da empresa:

2- Que é alegada falta de termo de início e de fim de fiscalização, mas no processo consta intimação fiscal (fl. 05), com todas as informações, inclusive data de início, bem como termo de ocorrência, assinados pela própria contadora/procuradora;

3- Que o recurso apresentado não instaurou litígio sobre a denúncia corporificada, nem foram apresentadas quaisquer provas aos autos, já que em relação a perdas de evaporação e outras, os estoques iniciais e finais foram informados pela própria autuada em seus livros:

4- Que toda a documentação, com dados extraídos das notas e livros fiscais, estão disponibilizados em mídia CD, não entendendo como poderia ser questionada ou fornecida uma relação de notas fiscais se os produtos não tivessem sido adquiridos;

5- Que é questionada a cobrança de ICMS em operações e combustíveis, sujeitas a substituição tributária, mas que a acusação é de omissão de entradas:



6- Que segundo artigo 89 do Decreto 13.796/98 não cabe nessa instância a decretação de nulidade de multa devidamente expressa em texto legal, o que só pode ser apreciada no Judiciário;

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

2 – OS ANTECEDENTES

Consta nos autos, fl. 27, que o contribuinte não é reincidente na prática do ilícito apontado.

DO JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE

Do passeio pelos autos, observo que razão assiste aos autores do feito, quando propugnam 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. As penalidades propostas, por seu turno, emanam de Lei, sendo as específicas para as hipóteses que se apresentam, com o presente lançamento se aperfeiçoando dentro do lustro decadencial, conforme se depreende dos próprios autos.

3 – O MÉRITO

Preliminarmente, requer a autuada a nulidade do auto de infração, pela suposta “não devolução dos documentos que embasaram a autuação”, representando cerceamento de defesa. Verifica-se alguma incongruência no argumento, considerando que à frente o próprio defendente alega que no caso destes autos, a empresa “teve todos os seus livros e documentos fiscais apreendidos pela operação Drible do Ministério Público”. Ora, se a documentação estaria com o Ministério Público, não poderia estar ao mesmo tempo em posse do Fisco.

Prejudicado também fica o argumento em função do fato de que as notas e livros fiscais são emitidos em meio eletrônico, podendo ser verificados a qualquer momento, inclusive porque constam dos presentes autos, já que gravados em meio digital em mídia eletrônica, e cópias anexadas aos autos à fl. 20, constando também, à fl. 57.



Termo de Leitura de Memória da Fita Detalhe com autenticação do arquivo magnético obtido, e que confere legitimidade ao documento.

Quanto à alegação de eventual nulidade por “ocorrência de fiscalização sem termo de início e de encerramento de fiscalização”, em desacordo com o art. 196 do Código Tributário Nacional, também não deve prosperar tal pretensão, em função dos seguintes elementos. O preceito contido na norma evocada visa impedir que um contribuinte possa sofrer uma fiscalização sem que tenha conhecimento de tal fato ou possa acompanhar os trabalhos, podendo ser surpreendido com um auto de infração sem conhecimento do processo fiscalizatório.

Por isso que no próprio artigo em seu parágrafo único, consta a ressalva que os termos “a que se refere este artigo serão lavrados, SEMPRE QUE POSSÍVEL”, em um dos livros fiscais exibidos, e “quando lavrados em separado deles se entregará, a pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade”.

Sobre esse aspecto, verifica-se que consta dos autos o Termo de Intimação Fiscal para apresentação dos documentos que possibilitam a fiscalização. Como consta a ciência em 15/10/2014, depreende-se que tal intimação supre o fim atribuído ao termo de início de fiscalização, não podendo o contribuinte falar que não tinha conhecimento da fiscalização. Já o fim dos trabalhos foi marcado pelo próprio auto de infração lavrado, do qual foi devidamente cientificado o contribuinte

Como foi apresentada defesa, e a autuação foi baseada nos livros fiscais apresentados, e declaração dos estoques feitos em regular levantamento, não há que se falar em nulidade, sobre esse aspecto.

Quanto ao mérito, alega o contribuinte que teria havido erro no levantamento físico/quantitativo do estoque, havendo também a inexistência de aquisição ou saída de mercadoria desacompanhada de nota fiscal. Segundo o autuado, os autuantes não consideraram as “perdas relativas à evaporação do combustível na contabilização do estoque”, e que devem ser consideradas, nos termos da Portaria nº 26/92 do DNC.

Neste sentido, prejudicada fica a argumentação, pois foram considerados os valores constantes nos livros próprios, fornecidos e escriturados pelo próprio contribuinte, bem como os números derivados dos levantamentos de estoque colhidos nos tanques, não cabendo então se falar em evaporação, quanto a esse aspecto.

A seguir, tece a defendente uma série de argumentações, de que não teriam sido acostadas aos autos as notas fiscais, que não foi feito um levantamento, ou que a fiscalização deveria, a seu ver, “pesquisar por meio de importação de dados junto às cinco distribuidoras de combustíveis do Estado” e informar no levantamento quais foram as notas fiscais relativas às quantidades entradas que alegam ter ocorrido sem nota fiscal, com número, data e valor do documento, e não simplesmente alegar que houve “compra de combustível sem nota fiscal”.

Nesse caso, verifica-se um equívoco por parte da defendente. Se o contribuinte abrir o disco de dados juntado à fl. 20, notará claramente que consta demonstrativo com o número das notas fiscais, o emitente, a data e valor de cada transação, a razão social e identificação do contribuinte fornecedor, o combustível e os preços unitário e total. Ora, como consta a identificação, chamada “chave” relativa a cada nota fiscal eletrônica, podem ser visualizados os documentos originais a qualquer momento que se queira, sobretudo no site da Receita Federal, no campo relativo às Notas Fiscais eletrônicas.

Ademais, quanto ao resto, como esclarecem os autuantes, como o contribuinte alega que não está de posse de todos os documentos, que segundo ele foram



apreendidos pelo Ministério Público, a legislação do ICMS deste Estado, notadamente o art. 360, permite refazer o movimento da empresa por qualquer meio indiciário, sobretudo o levantamento do estoque e os registros dos estoques inicial e final. No caso do ramo da autuada, é obrigatória também a escrituração do Livro de Movimentação de Combustíveis, em que se registra o movimento diário de cada estabelecimento, quanto às compras e vendas de gasolina, óleo diesel, querosene, álcool, e outros combustíveis.

Assim, foi feito o levantamento, nos tanques de combustíveis do Posto autuado, relativamente a cada produto, existente em cada tanque, no momento do levantamento pela fiscalização, no caso, às 12h25 do dia 13 de novembro de 2012, conforme Declarações de Estoques e Encerrantes, com levantamentos devidamente acompanhados pelos representantes legais da empresa, segundo documentos juntados às fls. 58 e 59, e Termo de Leitura de memória Fita Detalhe com Autenticação de Arquivo Magnético Obtido, com detalhamento do movimento existente na memória de Equipamento Emissor de Cupom Fiscal, máquina identificada sendo do Modelo Bematech MP-2100, número de série BE050975610000054904, também não cabendo dúvidas quanto aos números derivados desse levantamento, segundo documentos de fls. 56 e 57.

Constam ainda no disco de dados de fl. 20 cópias dos Livros de Movimentação de Combustíveis de cada período em cada exercício, constando o volume de cada combustível, a NF de entrada, estoque de abertura, vendas, além de outros elementos, como as já mencionadas notas fiscais, separadas por cada combustível, enfim, todos os elementos que não só permitem o pleno direito de defesa e acesso ao contraditório, como embasadores da autuação.

Sobre esse aspecto, como bem registraram os autuantes em sua impugnação, não houve o contraditório, não se instalando o litígio, em relação aos pontos e números levantados e apurados no levantamento, ficando prejudicada a defesa nesse aspecto.

Com relação à alegação do defendente de que todas as operações são realizada com o imposto tendo sido recolhido por substituição tributária, tal postulação vale com relação às nota fiscais regularmente emitidas e devidamente registradas, não se aplicando com relação a apuração de estoque sem comprovação de origem, considerado para todos os fins como mercadoria clandestina, não cabendo se falar em imposto já recolhido por substituição tributária, pela absoluta falta de comprovação do alegado e falta de identificação do fornecedor, de quem o Fisco poderia cobrar o efetivo e alegado recolhimento do tributo.

Resta, por fim, a última alegação, de que a multa aplicada teria caráter confiscatório. Não tem este julgador singular competência para desconsideração da multa, enquanto proveniente de expressa disposição legal, conforme artigo do Decreto 13.796/98:

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.*

Quanto às multas aplicadas, estas tiveram por base o art. 340, III, "d", do citado RICMS/RN, que nada mais são que repetição do previsto na Lei 6968/96, em seu artigo:

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



III - relativamente à documentação fiscal e à escrituração:

d) dar saída ou entrada de mercadoria desacompanhada de nota fiscal: trinta por cento do valor comercial da mercadoria;

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. Atrrelada ao antecedente ou suposto da norma sancionadora está a relação deôntica, 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.”

Assim, tal argumento pode ser facilmente fulminado pelo simples fato de que a penalidade aplicada não poderia ser arbitrária, uma vez que emana de previsão legal, ou seja, está amparada na lei 6968/96, a qual instituiu o tributo em nosso Estado. Além disso, urge ressaltar a existência de diferença genealógica entre tributo e penalidade, especialmente, porque brotam de fontes totalmente distintas.

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

Observe-se que o referido artigo é 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”.

Portanto, dúvida não há de 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.

Igualmente, inexistem dúvidas de que tributo e multa não se confundem, não havendo nenhuma semelhança entre ambos, pois, enquanto a finalidade dos tributos é o abastecimento dos cofres públicos, as multas objetivam penalizar o contribuinte que decide não cumprir suas obrigações tributárias, muitas vezes na vã tentativa de desencorajá-lo da reincidência da prática delituosa.

Estevão Horvath - *O princípio do não-confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 114, explica que “a multa busca punir o contribuinte faltoso com suas obrigações (como busca reprimir, punindo, qualquer comportamento contrário à ordem jurídica). Destarte, os princípios que regem as infrações são distintos daqueles que informam a tributação. Há diferença ontológica, o que não permite a comparação de uma situação com a outra”.

Assim, entendo que uma vez estando a multa devidamente prevista em lei, pode, e na verdade deve, ser estabelecida com severidade conforme a gravidade da infração, para que com isto o contribuinte não se veja tentado a cometer os ilícitos tributários, e entregue corretamente recursos ao Estado que deles depende para o atendimento das necessidades públicas. A jurisprudência possui inúmeras manifestações nesse sentido, *in verbis*:

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

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

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

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

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 expresse dispositivo legal.

DA DECISÃO

Pelo acima exposto e por mais que do processo consta, **JULGO PROCEDENTE** o Auto de Infração lavrado contra JOSÉ MENDES DA SILVA POSTO DE GASOLINA, para impor à autuada a penalidade de multa de R\$167.162,43 (cento e sessenta e sete mil, cento e sessenta e dois reais e quarenta e três centavos), além do ICMS devido, de R\$ 2.844,40 (dois mil, oitocentos e quarenta e quatro reais e quarenta centavos), totalizando o montante de R\$ 170.006,83 (cento e setenta mil e seis reais e oitenta e três centavos), com os devidos acréscimos legais.

REMETO os autos à 6ª URT, para ciência das partes e adoção das demais providências legais cabíveis.

Coordenadoria de Julgamento de Processos Fiscais, em Natal, 23 de fevereiro de 2015.

Sílvio Amorim de Barros

Julgador Fiscal, AFTE-5, mat. 151.238-2