



DECISÃO nº.: 40/2015 – COJUP  
PAT nº.: 1629/2014 – 1ª. URT (protocolo nº. 221492/2014-7)  
AUTUADA: MENDES PETRÓLEO LTDA.  
ENDEREÇO: Av. Prudente de Moraes, 5050, Lagoa Nova – Natal-RN - CEP:  
59.063-200

AUTUANTE: Manoel Assis Rodrigues Borges – mat. 160.177-6  
DENÚNCIAS:

- 1- Falta de escrituração em livro próprio de notas fiscais de aquisição de mercadorias, dentro dos prazos regulamentares, especificamente em relação às mercadorias não mais sujeitas à tributação, conforme demonstrativo em anexo.
- 2- Falta de escrituração no livro de registro de entradas-EFD, nos prazos e formas regulamentares, as notas fiscais de entrada, referentes a mercadorias não mais sujeitas à tributação normal, consoante demonstrativo em anexo.
- 3 Saída de mercadorias(combustível) desacompanhadas de seu respectivo documento fiscal, apurada mediante levantamento físico quantitativo dos seus estoques, conforme demonstrativo em anexo.

**EMENTA: ICMS – FALTA DE ESCRITURAÇÃO EM LIVRO PRÓPRIO DE NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS, DENTRO DOS PRAZOS REGULAMENTARES, ESPECIFICAMENTE EM RELAÇÃO ÀS MERCADORIAS NÃO MAIS SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO E OUTRAS.**

- 1- Preliminar de nulidade suscitada. O processo atende aos pressupostos que regem a matéria em espécie, notadamente, a ampla defesa e o contraditório. A descrição das denúncias refletem com clareza os fatos que realmente aconteceram e o enquadramento legal guarda perfeito liame com as condutas denunciadas. Preliminar afastada.
- 2- Denúncias 01 e 02. Mérito. A escrituração dos documentos fiscais eletrônicos nos livros fiscais é obrigação de todo e qualquer contribuinte, vez que obedece ao comando do Art. 150, inciso XIII, c/c os arts. 609, 623-B e 623C, todos do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97. Resta devidamente comprovado nos autos que a empresa teria deixado de registrar os documentos fiscais eletrônicos de aquisição de mercadorias em livro próprio.
- 3- Denúncia 03. Procedimento fiscal elaborado com fundamento no art. 360 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97. Metodologia aplicada para detectar diferenças tributáveis – levantamento



**quantitativo. O procedimento fiscal elaborado dentro desse parâmetro pode ser ilidido por metodologia idêntica do contribuinte que demonstre precisamente o contrário. A autuada não apresenta argumentos convincentes e suficientes para desconstituir o demonstrativo de débito elaborado. Na metodologia empregada pelo autuante foram utilizadas as informações constantes na escrita contábil e fiscal da própria autuada. Multa com Caráter Confiscatório. A Multa aplicada deriva de expressa disposição legal, no caso, o artigo 340, III, “f”, do Regulamento do ICMS/RN. O Regulamento do ICMS, Decreto 13.640/97, nada mais fez que reproduzir a Lei 6868/96. Penalidade aplicada que deriva de expressa disposição legal está plenamente condizente com a infração incorrida. Precedentes doutrinários e jurisprudenciais. Inaplicabilidade ao caso concreto. Fundamento improcedente.**

#### **4- Auto de Infração Procedente em parte.**

### **1 - DO RELATÓRIO**

#### **1.1 - Da Denúncia**

Versa o presente Auto de Infração nº. 1629/2014 – 1ª URT. de 30 de setembro de 2014, lavrado em desfavor da empresa acima qualificada, que teve contra si noticiadas 3(três) denúncias, conforme acima descrito, tendo como indicação de infração os seguintes artigos da legislação tributária a saber: art. 150, inciso XIII, c/c 609; inciso XIII, c/c 609, 623-B e 623-C; 150, inciso XIX, 150, XIII, c/c 416, inciso I, respectivamente, todos do RICMS vigente.

Nesse sentido está sendo exigido da empresa acima mencionada o valor de R\$ 321.752,91(trezentos e vinte e um mil, setecentos e cinquenta e dois reais e noventa e um centavos) a título de multa, perfazendo, portanto, o montante da exação fiscal o valor de R\$ 321.752,91(trezentos e vinte e um mil, setecentos e cinquenta e dois reais e noventa e um centavos).

#### **1.2 – DA IMPUGNAÇÃO**

Insurgindo-se contra as denúncias apresentadas, a autuada, por intermédio de sua procuradora, devidamente munida de instrumento de mandato, fls. 318, apresenta sua peça impugnatória, aduzindo, em síntese, o que abaixo se segue:

Em sede preliminar, propugna pela nulidade do auto de infração em face do cerceamento de defesa ocasionado pela não devolução dos documentos que embasaram a autuação ao contribuinte.

Assevera, ainda, que a retenção de livros e documentos fiscais pela autoridade fiscal no prazo estabelecido para apresentação da impugnação pelo contribuinte viola os princípios do contraditório e da ampla defesa, tendo em vista não deter em sua posse os elementos necessários à averiguação da autuação.





Transcreve, nos autos, jurisprudência do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro para fundamentar seu entendimento.

No mérito, em relação às ocorrências 01 e 02, aduz que houve inclusão de notas fiscais de devolução de mercadorias pelo fornecedor no demonstrativo elaborado pelo autuante, o que não caberia, tendo em vista não ser obrigatório o seu registro, já que se tratam de bens de uso e consumo, bem como notas fiscais de despesa de material de construção empregado na reforma do estabelecimento.

Aduz que a obrigatoriedade do registro das referidas mercadorias diz respeito à efetiva entrada de mercadorias ou bens no estabelecimento da empresa.

Que no caso em apreço, verifica-se que diversas notas inseridas no demonstrativo como não registradas se tratam de notas fiscais de entrada dos próprios fornecedores que fizeram por conta própria a devolução das mercadorias, sejam elas por operação de locação, Comodato ou até mesmo venda errada.

Que especificamente na ocorrência 01, no exercício de 2009 se pode observar que as notas fiscais 144.686 e 145224 dizem respeito a devoluções emitidas pelo próprio fornecedor (Santa Cruz S.A), relativamente às notas 143.953 e 145.954. Que as referidas notas foram emitidas em sequência, ou seja, nos dias 30.01.09, 31.01.09, 31.01.09 e 01.01.09, referentes a operações de vendas feitas, não tendo as mercadorias sequer entrado no estabelecimento da autuada.

Que no exercício de 2010 o fornecedor Souza Cruz S.A procedeu da mesma maneira em relação à nota 107.379 emitida em 20.12.2010 e devolvida pela NF 107.379.

Já em relação às notas 13.560, 13.562, 500, 25.346, 1223, 3460, 2571, todas da ocorrência 01, e as notas fiscais 3219 e 3352 da ocorrência 02, todas se referem a devoluções de mercadorias e retorno de bem por contrato de locação ou comodato, logo, também são notas fiscais de entradas dos fornecedores, e não da autuada.

Que as notas fiscais então elencadas devem ser excluídas do demonstrativo, uma vez que se trata de notas de entrada do fornecedor pela devolução das mercadorias, cujo registro não estaria obrigado a fazer.

Que ainda sobre o demonstrativo da ocorrência 02, a inclusão de duas notas fiscais como não registradas, as notas fiscais 483.152 e 60 estão devidamente registradas, conforme se faz comprovar pela cópia do LRE acostado aos autos.

Que em relação à ocorrência 03, aduz que o levantamento físico-quantitativo se encontra eivado de vícios, vez que as informações foram retiradas de fontes que não se prestam ao levantamento de combustível.

Que houve a inclusão de valores de compras e venda retirados de notas fiscais de outros produtos além de combustível.

Que houve divergência entre os valores lançados no demonstrativo e os valores constantes do relatório de compras do contribuinte. Que o levantamento deveria ter sido realizado com base no LMC.

Que os valores lançados no demonstrativo como compras incluíram notas fiscais de entrada de outras mercadorias como lubrificantes, e de bens de uso e consumo que não podem integrar o levantamento que é específico para combustíveis; logo, quando confrontados esses valores com as saídas e os estoques, por óbvio que altera todo o demonstrativo, e resulta em um valor de saída menor que as entradas e o estoque, já que foram consideradas como compras as entradas de outras mercadorias além de combustível.

Que os demonstrativos realizados e apresentados não se prestam a demonstrar as reais entradas e saídas de combustível, o que somente pode ser feito através





do LMC, que é o livro fiscal onde se registra a movimentação exclusiva dos combustíveis, o que não foi analisado pela autoridade fiscal.

Que o fisco incluiu valores nos demonstrativos, tanto de compras como de vendas, além de combustível, outras mercadorias, comprometendo dessa forma o levantamento físico-quantitativo, tendo em vista não retratar o real movimento de compra e venda exclusiva de combustível que nele deveria constar.

Que os relatórios apresentados são suficientes para demonstrar que os valores apostos nos demonstrativos de compra e vendas divergem dos valores constantes do relatório que reflete exclusivamente as compras e vendas do combustível.

Que se pode verificar através de todos os cruzamentos de dados realizados pela autoridade fiscal que todos os valores e informações batem, não havendo divergências entre os valores declarados na DIRPJ e o informativo fiscal, o que demonstra que ocorreu um erro no levantamento feito pela autoridade fiscal.

Que os valores considerados como estoque inicial em ambos os demonstrativos para os exercícios de 2011 e 2012 são os mesmos valores constantes do registro de inventário.

Questiona como poderia ter havido a saída de combustível sem nota fiscal, tendo em vista que o estoque inicial de 2012 do demonstrativo é o mesmo do livro de registro de inventário do contribuinte.

Insurge-se contra a multa regulamentar proposta nos autos, especificamente em relação à capitulada no art. 340, inciso III, alínea "f" do RICMS, afirmando ser confiscatória, já que representa 200% do valor do imposto devido.

Que a multa proposta para o caso específico ofende ao princípio da proporcionalidade e da razoabilidade, além de ser afastada a discricionariedade administrativa e de não se poder individualizar a pena do contribuinte.

Apresenta posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais para fundamentar os seu entendimento.

Por fim, pugna pelo acolhimento da preliminar suscitada, especialmente a de cerceamento de defesa, ante a não disponibilização e não devolução da documentação fiscal. Caso não seja acatada a preliminar mencionada, requer a improcedência do auto de infração em todo o seu teor.

## 2. DA CONTESTAÇÃO

A autoridade fiscal responsável pela autuação se pronuncia em sede de contestação à defesa do contribuinte (doc. de fls. 402 a 409), argumentando, em síntese, o que abaixo se segue:

Que a empresa ora autuada foi devidamente notificada do lançamento do crédito tributário lançado em 17.10.2014, conforme documentação em anexo, fls. 304 a 316 dos autos.

Que confirma ser verdadeira a informação de que a autuada teve parte de sua documentação fiscal apreendida pelo Ministério Público por ocasião da operação Drible.

Que quando do início do procedimento fiscal não conseguiu localizar dentre os documentos disponibilizados pelo MP/RN a totalidade da documentação fiscal da empresa, necessária à análise integral do que determina a ordem de serviço.

Que dos documentos não encontrados na sua totalidade estavam os livros de movimentação de combustíveis – LMC.





Que na análise dos documentos foram levados em conta as informações disponibilizadas pelo próprio contribuinte autuado e/ou disponibilizadas em nossos sistemas de controle, originadas em declarações da empresa, emissão de NF-e, vendas por ECFs, incluindo ainda os relatórios do Safis2.

Que no tocante aos documentos fiscais que foram entregues pelo autuado, não é verdadeira a informação de que estes não foram devolvidos. Que de acordo com o Termo de Devolução de Documentos, os citados documentos foram devolvidos ao responsável pela empresa em 17.10.14, no dia da ciência do Auto de Infração.

Que a própria autuada quando intimada apresentou seus livros fiscais, exceto o livro de movimentação de combustíveis-LMC dos exercícios de 2010, 2011 e 2012 em formato digital, consoante fls. 13.

Que as compras realizadas pela empresa no período fiscalizado foram por intermédio de nota fiscal eletrônica que a empresa tem à sua disposição.

Que as vendas apuradas pela empresa foram apuradas pela SUFAC, não sendo contestadas pela empresa em momento algum.

Que os equipamentos de ECFs não foram apreendidos pelo MP/RN, aceitando a autuada, tacitamente, os dados sobre suas vendas realizadas.

Que nos demonstrativos ensejadores das diferenças apuradas apresentamos cada NF-e de entrada com a respectiva quantidade de combustível adquirido por espécie. A autuada não observou o detalhamento feito. Que a empresa nos relatórios de compras não relacionou as notas fiscais eletrônicas que originaram os combustíveis ditos como adquiridos e se eles foram escriturados. Que são meros valores relacionados que nada comprovam.

Que no exercício de 2012, até 31.10.12, pelo relatório da autuada, fls. 368/369, não há informação de aquisição de 888 mil litros de gasolina comum, quando na metodologia de fiscalização aplicada somente identificou 829 mil litros.

Que nos exercícios de 2012 não há o que falar em livros fiscais em formato físico, uma vez que a autuada já era obrigada à escrituração fiscal digital-EFD.

Que o cerceamento de defesa não pode prosperar, tendo em vista que as informações utilizadas na diligência fiscal se embasaram em dados informados pela própria empresa.

Que as notas emitidas para acobertarem devoluções, compras para consumo, compras de materiais de construção, independentemente do fim a que se destinarem as mercadorias, obrigam ao devido registro no livro entradas.

Que com o advento da nota fiscal eletrônica passou a dispor de todas as compras da empresa por tipo de combustível, período por período. Que foi com base nessas informações de compras de combustíveis que formatou o levantamento questionado.

Alega que como sabe a quantidade de combustível adquirida pela empresa, bem como suas vendas realizadas em levantamento feito pela SUFAC, há como identificar possíveis infrações à legislação no tocante à venda ou compra sem a devida documentação fiscal.

Que considerando o estoque inicial e final de combustíveis declarado no livro de inventário da empresa, as entradas e as saídas realizadas, não restam dúvidas de que houve a prática da infração constatada.

Que não incluiu nos demonstrativos as entradas relativas à outras mercadorias adquiridas por ela. Que considerou os estoques de combustíveis (inicial e final) declarados pela empresa no livro de inventário.

Indaga que se estes não são verdadeiros, quais seriam eles então.





Que não houve cerceamento de defesa, vez que a empresa demonstrou conhecer o total de suas aquisições de combustíveis e não questionou suas vendas, bem como sobre as notas fiscais não escrituradas a empresa também demonstrou ter cópias dos seus livros, tanto é que impugnou somente parte delas. Que não foi aplicada a metodologia de fluxo de caixa. Que a ocorrência 3 versa sobre a diferença apurada em levantamento físico-quantitativo de combustíveis, em conformidade com o demonstrado nos autos

Que no estabelecimento dos estoques iniciais e finais não foi levado em conta outros produtos adquiridos/vendidos pela empresa, além de combustíveis. Que o levantamento realizado no exercício de 2012 foi somente até o dia 31.10.12 em face do término da OS e do levantamento da SUFAC, consoante o demonstrativo na íntegra.

Por fim, pugna pela procedência do pleito.

### 3 - DOS ANTECEDENTES

Consta dos autos, fl. 290, que o contribuinte não é reincidente na prática do ilícito fiscal apontado.

### 4 - DO MÉRITO

Trata o presente processo da notícia de que a empresa acima qualificada na inicial teria infringido a legislação tributária estadual por haver praticado os ilícitos tributários acima descritos, tudo em conformidade com os demonstrativos em anexo.

Inicialmente, antes de adentrar a questão de fundo, meritória, passo a examinar, preliminarmente, os fundamentos suscitados pela empresa autuada quanto à existência de vícios processuais capazes de decretar a nulidade feito.

Bem, analisando o presente processo, verifico que a autuada, em sede preliminar, aduz o seguinte argumento para tentar nulificar o auto de infração em tela: que seus livros e documentos fiscais se encontram em poder da Secretaria de Estado da Tributação não lhes foram devolvidos no prazo estabelecido para apresentação da impugnação pelo contribuinte, violando assim os princípios do contraditório e da ampla defesa, tendo em vista não deter em sua posse os elementos necessários à averiguação da autuação.

Em que pese o argumento acima suscitado, entendo não merecer prosperar, vez que, a meu sentir, o processo atende aos pressupostos que regem a matéria em espécie, notadamente, a ampla defesa e o contraditório, visto 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 afeitos ao tema.

Ademais, frise-se que todas as informações utilizadas pelo agente do fisco nas diligências fiscais e na feitura do referido auto de infração em comento se embasaram em dados informados pela própria autuada e/ou disponibilizadas em nossos sistemas de controle que se encontram em ambientes virtuais tanto desta Secretaria como da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Assim, não visualizo qualquer mácula de nulidade que possa contaminar o feito de que cuida a peça inicial. A descrição das denúncias reflete com clareza os fatos que realmente aconteceram e o enquadramento legal guarda perfeito liame com as condutas denunciadas. As penalidades propostas, por seu turno, emanam de lei, sendo as específicas para as hipóteses que se apresentam.

Nesse sentido, rejeito a preliminar de nulidade apresentada pela autuada.





Feitas as ponderações acerca da questão preliminar mencionada, passo a examinar o mérito das denúncias noticiadas nos autos processuais.

**Denúncias 01 e 02- Falta de escrituração em livro próprio dos documentos fiscais de aquisição de mercadorias não mais sujeitas à tributação. Falta de escrituração no livro de registro de entradas-EFD, as notas fiscais de entradas referentes às mercadorias não mais sujeitas à tributação normal.**

Bem, examinando as denúncias acima descritas nos autos, observo que a empresa em sua defesa foca seus argumentos contestatórios nos seguintes pontos a saber: 1) *que o fisco incluiu no demonstrativo de débito diversas notas fiscais de devolução de mercadorias pelo fornecedor que dizem respeito a bens de uso e consumo, despesas e material de construção empregadas na reforma do estabelecimento que não estão sujeitas à obrigatoriedade do registro;* 2) *que na ocorrência 01 as notas fiscais 144.686 e 145.224 são notas fiscais de devolução emitidas pelo próprio fornecedor relativamente às notas 143.953 e 145.954, também como relativamente à nota fiscal 107.379, e as notas 13.560, 13.562, 500, 25.346, 1.223, 3.460, 2.571, todas da ocorrência 01, e as notas fiscais 3.219 e 3.352 da ocorrência 02;* 3) *que no demonstrativo da ocorrência 02 consta a inclusão de duas notas fiscais como não registradas, especificamente as notas nºs 483.152 e 60, quando na verdade se encontram registradas no livro próprio, consoante cópia em anexo.*

Pois bem, analisando a primeira assertiva posta pela empresa, entendo não merecer prosperar. Efetivamente, é obrigação de todo e qualquer contribuinte do tributo estadual registrar os documentos fiscais relacionados a todas as operações por ele realizadas, independentemente de sua natureza: quais sejam, aquisição de mercadorias para comercialização, aquisição para compor o ativo imobilizado, para o uso e consumo, etc.

Assim, observe-se que o argumento utilizado pela autuada para tentar desqualificar esta primeira denúncia noticiada é frágil e inconsistente, vez que a legislação tributária estadual no art. 150, inciso XIII, prevê de forma cristalina a obrigação de todos os contribuintes de registrarem os livros e emitirem os documentos fiscais relacionados a todas as operações por ele realizadas. Não obstante haja documentos fiscais adquiridos para fins de utilização no emprego em reformas ou construções, bem como para o consumo próprio do estabelecimento, não poderia a empresa deixar de escriturá-los nos livros próprios, observando o que determina a legislação estadual.

Quanto ao segundo argumento suscitado, entende a empresa que as notas fiscais de nºs 144.686 e 145.224 13.560, 13.562, 500, 25.346, 1.223, 3.460, 2.571, 3.219 e 3.352 das ocorrências 01 e 02 dizem respeito a notas fiscais de devolução emitidas pelo próprio fornecedor, vez que se tratam de operações de vendas feitas equivocadamente, tendo elas sido canceladas e devolvidas.

Pois bem, examinando o referido argumento, entendo que parte dele merece prosperar. Efetivamente, as notas fiscais 143953, 144722, 107379 foram devolvidas pelas notas nºs 144686, 145224 e 109386, respectivamente, pelos próprios fornecedores no mesmo dia em que as originais foram por eles emitidas. Assim, verifica-se que a empresa ora autuada sequer recebeu as mercadorias constantes dos referidos documentos fiscais. Quanto às demais notas mencionadas pela autuada, estas não podem justificar a ausência do registro nos livros próprios, vez que a empresa não acostou aos autos as cópias das notas fiscais originais para que se pudesse aferir a data da aquisição.





descrição das mercadorias, origem e outros elementos de menção obrigatória, nos termos do inciso I do artigo 191 do Decreto 13.640/97, denominado Regulamento do ICMS.

Nesse sentido, entendo que as notas fiscais nºs 143953, 144722, 107379, 144686, 145224 e 109386 devem ser excluídas do demonstrativo de débito nº 01.

Por fim, quanto ao terceiro e último argumento declinado, verifico que assiste razão à autuada quando alega que os documentos fiscais nºs 483.152 e 60 se encontram de fato registrados no livro de Registro de Entradas. A empresa comprova que registrou os referidos documentos no livro próprio através das cópias do referido livro que acostou aos autos às fls. 354 e 355. Dessa forma, entendo, também, que do demonstrativo de débito nº 02 devem ser excluídos os documentos fiscais nºs 483152 e 60.

Assim, vê-se que a autuada em sua defesa apenas questiona que algumas notas não poderiam ter sido escrituradas em virtude das operações não terem sido efetivadas, acatando, tacitamente, que a maior parte dos documentos fiscais levantados nos demonstrativos de débito pelo fisco não foram efetivamente escriturados no livro de registro de entradas.

Por outro lado, o fisco comprova que quase a totalidade dos documentos fiscais arrolados nos demonstrativos de débito de nºs 01 e 02 não foi devidamente escriturada no livro de registro de entradas, consoante se pode verificar das fls. 199 a 243 dos autos processuais.

Com efeito, tem-se que a escrituração de documentos fiscais nos livros próprios (entrada e saída) é obrigação de todo e qualquer contribuinte, vez que obedece ao comando do Art. 150, inciso XIII, c/c os arts. 609, todos do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97. O seu descumprimento enseja o implemento de ação fiscal promovida pela Fazenda estadual com vistas a averiguar se de fato o contribuinte deixou de cumprir alguma obrigação tributária principal ou acessória exigida pela legislação. Ora, ao se verificar que o contribuinte está em falta com alguma de suas obrigações tributárias, cabe ao fisco proceder à lavratura do Auto de Infração, no sentido de instá-lo a cumpri-las, instaurando-se, portanto, a querela administrativa em caso de sua negativa.

A obrigação acessória de escriturar livros e documentos fiscais contendo informações do contribuinte prescreve uma **obrigação de fazer** dirigida ao fisco. É regra-matriz de incidência de obrigação acessória que, no entender de Ângela Maria da Motta Pacheco, em sua obra *Sanções Tributárias e Sanções Penais Tributárias*, São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 223-9, “**norma matriz de incidência administrativa tributária- qual seja, norma primária que estabelece um vínculo entre a administração fazendária e o contribuinte, tendo como prestação um fazer ou omitir- importante observar que o descumprimento de cada uma possibilita a incidência de uma norma sancionadora**”

Nesse compassar, vejamos o que preceitua o Prof. Paulo de Barros Carvalho a respeito da estrutura lógica da regra sancionatória 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 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 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.”**

Dessa forma, considero como procedente em parte as denúncias acima mencionadas.

**Denúncia 03 - Saída de mercadorias(combustível) desacompanhadas de seu respectivo documento fiscal, apurada mediante levantamento físico quantitativo dos seus estoques, conforme demonstrativo em anexo.**

Compulsando os autos processuais, verifica-se que, no que tange à denúncia em epígrafe, entendo que o fisco, por meio de seu agente, agiu corretamente ao autuar a empresa pela irregularidade acima praticada. O trabalho realizado pelo fisco consistiu em detectar a ausência de emissão de documentação fiscal nas vendas efetivadas no período fiscalizado. O autuante ao elaborar o quadro demonstrativo das saídas, utilizou uma das modalidades mais conhecidas pelos contribuintes e pelo fisco que é o levantamento físico-quantitativo de mercadorias. Esse tipo de metodologia empregada na apuração de diferenças tributáveis, caracteriza-se pela contagem das mercadorias movimentadas pelo contribuinte em determinado período, segundo dados coletados pelo auditor fiscal e das informações fornecidas pela própria empresa. Do elenco de documentos e livros fiscais tais como: notas fiscais de aquisição e de vendas e livro registro de inventário, bem como a relação de mercadorias estocadas decorrente da contagem procedida em dia previamente determinado pelo encarregado da auditoria fiscal, caso sejam assim considerados, ainda, os preços das mercadorias arroladas. De posse desses elementos é feito o confronto das quantidades entradas, saídas e estoques inicial e final. Se do confronto entre as quantidades das saídas apuradas no levantamento específico e os valores das aquisições feitas, adicionadas ao estoque inicial e subtraída do estoque final resultar em quantidades maiores que as efetivamente registradas no saldo de inventário físico(estoque final) fornecido pela própria autuada, ou seja- em saídas superiores às efetivamente registradas e documentadas - isso quer dizer que houve a venda de mercadorias sem a emissão dos respectivos documentos fiscais. Nesse caso, a diferença encontrada é tributada pela omissão de saídas. Sendo assim, caso as mercadorias estejam sujeitas à cobrança antecipada, como é o caso de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, o imposto é retido na fonte pelo substituto tributário e repassado ao Estado do destinatário das mercadorias pelas aquisições efetuadas. No presente caso é justamente o que acontece, pois como as mercadorias estão sujeitas à substituição tributária, o imposto já foi exigido pelas entradas, cabendo, portanto, a imputação da penalidade de multa pelo descumprimento da obrigação acessória de emissão de documentação fiscal. O procedimento adotado pelo agente do fisco está em consonância com o disposto no art. 360 *caput* do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97, **in verbis**:

**Art. 360. O movimento real das saídas tributáveis realizado pelo estabelecimento pertencente a qualquer contribuinte do imposto poderá ser apurado em determinado período, através de levantamento fiscal em que são considerados o valor das mercadorias entradas, o das mercadorias saídas, do estoque inicial e final, as despesas e demais encargos, o lucro do estabelecimento e ainda outros elementos informativos.**





Tal procedimento poderia ser elidido por metodologia idêntica por parte do contribuinte que demonstrasse precisamente o contrário.

O contribuinte em sua peça de defesa se atém ao seguinte argumento genérico e superficial para tentar elidir a denúncia contra si formulada: **a) que o levantamento físico-quantitativo está cívado de erros, vez que os dados foram retirados de fontes que não se prestam ao levantamento de combustíveis, já que incluiu valores de compras e vendas retiradas de notas fiscais de outros produtos.**

Em relação a este argumento suscitado, entendo que não merece ser acolhido, vez que é flagrantemente descabido e desarrazoado. Ora, o fisco tomou como fundamento para detectar a diferença nas saídas de combustíveis durante o período fiscalizado as aquisições individualizadas de combustíveis feitas pela empresa por meio de notas fiscais eletrônicas, bem como suas vendas efetivadas, devidamente conhecidas em levantamento realizado pela SUFAC, e que não foi contestado pela empresa.

Além disso, o agente tributário considerou as informações do estoque inicial e final de combustíveis do próprio livro de inventário da empresa, conforme se pode verificar dos relatórios acostados aos próprios autos às fls. 357 a 379.

Portanto, considero que o argumento acima mencionado é meramente protelatório.

Por fim, a empresa argumenta que a penalidade cominada no art. 340, inciso III, alínea f do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97, é arbitrária e de patamar confiscatório.

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;**

A matéria suscitada pela autuada é uma das mais controversas no direito tributário, e somente nos últimos anos tem sido pacificada na Suprema corte brasileira. Nenhum doutrinador de renome deixa de fazer referências a esse terreno fértil para desencontros e todos unanimemente destacando a dificuldade de se delimitar a divisa 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***





*lídima 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 considerado como confisco, as multas que somente estejam 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 se entende é que a penalidade aplicada, sobretudo por derivar de expressa disposição legal, está plenamente condizente com a infração incorrida e diga-se de passagem, até modestas, dadas as circunstâncias infratoras apuradas pela auditoria fiscal. De qualquer maneira, se multas ou penalidades de caráter punitivo possam vir a ser realmente elevadas, há reconhecer que apenas incidirão nos casos em que o contribuinte agride a legislação tributária. Não é atingido por "multas confiscatórias" o contribuinte atento aos mandamentos legais.

Após o exame de todo o conteúdo processual, conclui-se que parte da multa aplicada às denúncias 01 e 02 deve ser afastada, vez que a empresa comprova que algumas notas fiscais de aquisição não poderiam ser escrituradas no livro próprio, tendo em vista ter ocorrido a devolução pelos próprios fornecedores, não ocorrendo assim o fato gerador do tributo estadual.

Sendo assim, entendo ser necessário promover as modificações devidas no lançamento de ofício, de modo a se adequar à realidade dos autos. Nesse sentido, por força do art. 53, inciso III do RPPAT, aprovado pelo Decreto nº 13.796/98, faço as alterações pertinentes no lançamento, que passa, a partir de então, a ter a seguinte configuração:

#### RESUMO TRIBUTÁRIO

**Icms Lançado: RS 0,00**

**Multa Lançada: RS 321.752,91**

**Icms Devido: RS 0,00**

**Multa Devida: RS 319.354,99(excluindo as notas fiscais 143953, 144686, 144722,145722,107379 e 109386)**

**Icms Exonerado: RS 0,00**

**Multa Exonerada: RS 2.397,92**

**Total Devido: RS 319.354,99**

Pelo exposto, e levando-se em consideração que as razões de defesa da litigante revelaram-se eficazes para invalidar parte do lançamento tributário de ofício:

#### 5. DA DECISÃO

**JULGO PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração de fls. 01, para impor à autuada as penas de multas previstas no **art. 340, inciso III, alínea "f" e inciso III, alínea "d"**, do mesmo artigo, ambas do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97, cujo valor monta a **RS 319.353,99(trezentos e dezenove mil, trezentos e cinquenta e três reais e noventa e nove centavos)**, totalizando o crédito tributário o montante de **RS**

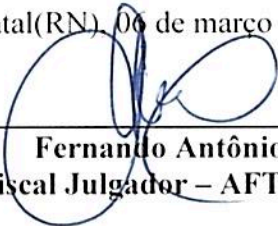


**319.353,99(trezentos e dezenove mil, trezentos e cinquenta e três reais e noventa e nove centavos).**

Recorro desta decisão ao Egrégio Conselho de Recursos Fiscais, tendo em vista que os valores exonerados são superiores a R\$ 1.200.00(hum mil e duzentos reais), consoante dispõe art. 114 do RPPAT, aprovado pelo Decreto nº 13.796/98.

Remeta-se o presente processo à 1ª URT para dar cumprimento a esta decisão e adotar as demais providências regulamentares.

COJUP - Natal(RN), 06 de março de 2015.

  
\_\_\_\_\_  
**Fernando Antônio B. de Medeiros**  
**Aud. Fiscal Julgador – AFTE – 4 – mat. 154.361-0**