



DECISÃO Nº: 244/2011
PROTOCOLO Nº: 272835/2010-1
PAT N.º: 78/2010-6ª URT
AUTUADA: FAN PARTICIPAÇÕES E TRANSPORTES LTDA
FIC/CPF/CNPJ: 20.001.177-4
ENDEREÇO: Rua Felipe Camarão, 43, Paraíba Mossoró-RN

EMENTA – ICMS – Falta de recolhimento de ICMS referente a entrada de mercadorias, em decorrência do não registro do DANFE na base de dados da SET. Denúncia assumida pela atuada. Defesa que desconhece a legislação regente da espécie, bem como à qual tributação estar submetida a atividade de sua patrocinada. Condição de contribuinte do ICMS sobejamente comprovada. Diferencial de alíquotas devido por imperativo Constitucional e Legal. Processo que atente aos pressupostos afetos à matéria. Impugnação insuficiente para afastar a acusação. Confiscatoriedade não configurada. Conhecimento e Inacolhimento das razões Impugnatórias – PROCEDÊNCIA DA AÇÃO FISCAL.

DO RELATÓRIO

1. DENÚNCIA

Consta que contra a atuada acima qualificada, foi lavrado o Auto de Infração de nº 432 - 6ª URT, onde se denuncia entrada de mercadorias oriundas de outra Unidade da Federação, à margem da fiscalização de trânsito, fugindo, assim, à alimentação dos sistemas de dados da Secretaria da Tributação do RN e, conseqüentemente, do recolhimento do imposto relativo ao diferencial de alíquotas, constitucionalmente previsto.

Com isso, deu-se por infringido o art. 150, inciso XIII e XIX c/c art. 333, §3º, inciso II, todos do decreto 13.640 de 13 de novembro de 1997.

Como penalidade foi proposta a constante do art. 340, inciso I, alínea “c” do supracitado instrumento regulamentar, sem prejuízo dos acréscimos monetários previstos no art. 133 do referido RICMS.

A composição do crédito tributário, segundo o autor do feito, é o recolhimento do ICMS devido, no valor de R\$ 32.731,00 (trinta e dois mil setecentos e trinta e um reais), mais multa de 100% do valor do imposto, perfazendo o montante de R\$ 65.462,00 (sessenta e cinco mil quatrocentos e sessenta e dois reais).

Foram anexados o Termo de Apreensão de Mercadorias nº 85954/6ª URT (fl. 3), Demonstrativo da Ocorrência (fl. 05) e Relatório (fl. 06).

Ludenilson Araújo Lopes
Julgador Fiscal



2. IMPUGNAÇÃO

Contraopondo-se às denúncias, alegou a autuada, através de sua impugnação às fls. 25 a 35:

- Caráter confiscatório da multa imposta pelo fisco;
- Insubsistência do auto por tipificação incorreta, a empresa já apresentou cópia dos DANFES solicitados pelo fisco, e a intimação apenas impõe a apresentação dos DANFES, e não o recolhimento do ICMS;
- As mercadorias adquiridas se destinam ao ativo permanente da empresa, não cabendo a cobrança de diferencial de alíquota estadual;
- A empresa autuada é prestadora de serviços e recolhe apenas o ISS.

Diante do exposto, requer a improcedência do Auto de Infração, ou que seja reduzida a penalidade de multa para 20%.

3. CONTESTAÇÃO

Instado a contestar a impugnação da autuada, o ilustre autor, dentro do prazo regulamentar, conforme fls. 55 a 58, alegou que:

- A multa aplicada foi pautada na legislação, e o montante total do imposto corresponde a 5% do valor das mercadorias, não havendo qualquer caráter confiscatório na aplicação da referida penalidade;
- O fisco, suspeitando de infração à legislação tributária pela falta de apresentação do DANFE, intima o contribuinte a apresentar tal documento;
- Verificou-se que não havia registro dos DANFES no sistema da fiscalização e nem o recolhimento do imposto devido, sendo esse o motivo da autuação, e não pela não apresentação dos DANFES, como sugerido pela autuada;
- O não recolhimento do imposto decorre do não registro dos DANFES na base de dados da Secretaria de Tributação do Estado;
- Se a empresa não fosse contribuinte de ICMS, não haveria uma inscrição estadual para a mesma e nem teria sido aplicada a alíquota reduzida, vale dizer, aquela utilizada em operações interestaduais destinadas a contribuintes do imposto Estadual;
- A empresa se utilizou de sua inscrição estadual para se utilizar de alíquota interestadual de 7% para aquisição de mercadorias, alíquota própria para contribuintes de ICMS.



Por fim, conclui pela manutenção integral do auto de infração.

4. ANTECEDENTES

Consta dos autos (fl. 61) que a atuada não é reincidente na prática do ilícito fiscal denunciado.

É o que se cumpre relatar.

DO JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE

Em obediência ao artigo 110 do RPPAT, observo que a impugnação produzida pelo ilustre representante da ora atuada preenche aos requisitos de admissibilidade, especialmente, por ser tempestiva, motivo pelo qual, dela conheço.

Conhecida a impugnação, passa-se a análise do mérito da questão, especialmente dos fatos e das circunstâncias em que transcorreram.

DO MÉRITO

Nos termos do relatório acima posto, o processo em epígrafe versa sobre a falta de recolhimento do ICMS relativo ao diferencial de alíquotas, decorrente da entrada de mercadoria procedente de outra unidade da federação, endereçada a contribuinte do imposto, à revelia da fiscalização e, consequentemente, sem alimentar o sistema de dados da Secretaria de Tributação do Rio Grande do Norte.

Antes de adentrar no mérito da questão propriamente dito, a meu juízo, o processo atende aos pressupostos regentes da matéria, especialmente, 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, exercitar o seu direito de se defender com amplitude, respeitando, assim, os princípios constitucionais afetos ao tema.

Prova cabal de que o processo se alinha com os princípios acima mencionados, é o fato de que, na sua impugnação, a atuada defende-se, ou, pelo menos tenta defender-se da infração de falta de recolhimento do diferencial de alíquotas, que é a essência do presente PAT, eis que é, essencialmente, a infração fim, vale dizer, objetivo perseguido. Esquivar-se da fiscalização e de seus sistemas de controle, foi apenas o meio utilizado para não repassar ao erário o imposto que por imperativo constitucional lhe pertence.



A atuada ataca, preliminarmente, a multa imposta pelo atuante, atribuindo a ela caráter confiscatório.

Nesse sentido, consta no Contrato Social Consolidado da empresa atuada, fls. 42 dos autos, que o Capital Social da coletada é de R\$ 4.561.300,00 (quatro milhões quinhentos e sessenta e um mil e trezentos reais), e a multa aplicada pelo contribuinte, que equivale a apenas 5% do valor das operações irregulares, é de apenas 0,007% do patrimônio da empresa, o que não se evidencia sequer um aranhão ao patrimônio, que dirá confisco.

Ademais, a referida tese, que desde logo se repudia, não deve prosperar, porquanto, tratar-se de penalidade decorrente de Lei, o que nos permite concluir que qualquer censura que se possa perpetrar, deve ser endereçada ao legislativo, eis que ao fisco cabe, apenas, por dever de ofício, aplicá-la de forma legal, e não arbitrária, como insinua a defesa.

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. Atrelada ao antecedente ou suposto da norma sancionadora está a relação deontica, 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, compulsando o RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97, que regulamentou a Lei 6968/96, vislumbra-se que, face ao descumprimento da obrigação acessória de que cuida o feito, infração meio, deixou-se de satisfazer a obrigação principal, infração finalística, subsiste a imposição da sanção prevista no art. 340, inciso I, alínea “c” pela inobservância por parte do contribuinte de apresentar os documentos fiscais à fiscalização e não cumprir, também, a obrigação principal, infração esta que absorve a 1ª, como bem pontuou o ilustre autor do feito.

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.



Com efeito, 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.

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”.

Nesse diapasão, infere-se 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 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)

“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, e por entender que qualquer censura à penalidade resultante de Lei deve ser dirigida ao Poder Legislativo, e por não vislumbrar qualquer hipótese de arranhão ao patrimônio da autuada, não vejo como prosperar a pretensão da autuada, neste particular aspecto.



Em seguida, a atuada alega que a tipificação da infração está incorreta, pois o fisco a intimou a apresentar os DANFES, o que foi cumprido por ela, e mesmo assim, lavrou-se o Auto de Infração cobrando o ICMS e multa.

Nessa senda, afirma o ilustre autor do feito que a intimação teve como escopo, confirmar a suspeita de irregularidades, e o auto de infração resulta da constatação de que os DANFES apresentados não constam no banco de dados da SET/RN, o que possibilitou o contribuinte a sonegação do imposto referente a tais notas fiscais elencadas, cujo diferencial de alíquotas até o momento não foi satisfeito.

De fato, a atuada infringiu o art. 333, §3º, inciso II, como bem posto no auto de infração:

Art. 333. *Infração é toda ação ou omissão, voluntária ou não, que importe em inobservância por parte de pessoa natural ou jurídica de norma estabelecida por lei ou regulamento ou pelos atos administrativos de caráter normativo destinado a completá-los relativos ao imposto.*

§ 3º *Considera-se também em situação irregular a mercadoria: (NR dada pelo Dec. 21.262, de 30/07/2009)*

II - *oriunda de outras unidades da federação, acobertada por documento fiscal do qual não conste comprovação da verificação fiscal através do registro no sistema de dados da Secretaria de Estado da Tributação.*

Ainda que a descrição da autuação seja de “DANFE não registrado no sistema de dados da SET”, ou seja, falta de cumprimento de obrigação acessória, observa-se que na verdade esta infração fora um meio utilizado pelo contribuinte para a falta de recolhimento do imposto, que é na realidade, a infração fim, e dela se defendeu a coletada.

Portanto, com base no Princípio da Consunção, as duas infrações, principal e acessória, se fundem numa só, quando uma decorre da outra, com base nos parágrafos 9º e 10º do art. 340 do RICMS.

Pois bem, feitas estas considerações, observa-se que a atuada em nenhum momento comprovou que o ICMS concernente ao diferencial de alíquotas, objeto da autuação, estaria devidamente quitado, motivo pelo qual, está sendo cobrado através do presente PAT.

Art. 340. *São punidas com multa as seguintes infrações à legislação do imposto:*

I- *com relação ao recolhimento do imposto:*

c) *deixar de recolher o imposto, no todo ou em parte, na forma e nos prazos regulamentares, nos casos não compreendidos nas alíneas “d” e “e”, deste inciso: cem por cento do valor do imposto.*

A alegação da atuada de que as mercadorias se destinam ao ativo permanente da empresa, e por isso não incidem impostos sobre elas, é facilmente derrubada pela leitura do art. 1º, inciso IV, do RICMS:



Art. 1º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de que tratam o art. 155, inciso II, §§ 2º e 3º da Constituição da República Federativa do Brasil, a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 e a Lei Estadual nº 6.968 de 30 de dezembro de 1996, incide sobre:

IV- a entrada, no estabelecimento do contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outro Estado, destinados a consumo ou ativo permanente.

Por fim, não assiste razão a autuada quando afirma em sua impugnação que não é contribuinte de ICMS. Conforme sua inscrição no CNAE, a atividade da empresa é de Transporte Rodoviário de Carga, exceto produtos perigosos e mudanças, Intermunicipal, Interestadual e Internacional, atividade esta confirmada pelo próprio Contrato Social da empresa, cláusula 3ª, fls. 41 dos autos.

Em consonância com o disposto no art. 155 da Constituição Federal, a prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual de mercadorias gera imposto ao Estado, ou seja, sobre essa operação de transporte incide o ICMS.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Mesma previsão encontra-se amparada na Lei Complementar 87/96, em seus artigos 1º e 2º, que sobre a operação de transporte incide o ICMS,

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Art. 2º O imposto incide sobre:

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores.



E na Lei Ordinária nº 6968/96, que ampara o Decreto 13.640/97, utilizado na autuação:

Art. 1º O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incide sobre:

II - prestações de serviços de transporte interestadual e Intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores.

Como visto, a atividade da ora impugnante, que é a prestação de serviços de transporte interestadual de cargas, é, por força do sistema tributário acima posto, submetida à incidência do tributo Estadual (ICMS), e não municipal (ISS), como totalmente equivocadas sustentam as ilustres patronas da impugnante.

Para sacramentar a condição de contribuinte de ICMS da autuada, temos em anexo a sua Consulta de Recolhimento do referido imposto por parte da coletada, nos exercícios de 2006 a 2011, com listagem bastante extensa – de quatro páginas - de recolhimentos de ICMS. Portanto, resta incontroverso que a autuada é de fato contribuinte de ICMS, embora esse fato seja desconhecido pela patrona da ora impugnante, a julgar pelas suas alegações.

Ademais, como bem lembrado pelo autuante, a condição da autuada de contribuinte de ICMS se comprova por sua inscrição estadual, e pelo fato de se utilizar da alíquota interestadual para aquisição de mercadorias de 7%, que é atribuída apenas aos contribuintes de ICMS. Tal previsão encontra-se ainda no art. 155 da Constituição Federal, hipótese em que é devido ao Estado de destino o imposto equivalente ao complemento de alíquotas:

Ar. 155...

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Dessa forma, conforme exposto nos autos, restou comprovada a infração de falta de registro do DANFE no sistema de dados desta Secretaria de Estado da Tributação – SET, que resultou na falta de recolhimento do ICMS referente ao diferencial de alíquotas interestadual, tal como comprovado a condição da autuada de contribuinte de ICMS, e afastada as nulidades propostas, pelo fato de que em nenhum momento a defesa da autuada restou prejudicada.



DA DECISÃO

Isto posto, e considerando tudo o mais que do processo consta, especialmente o teor da defesa e impugnação, **JULGO PROCEDENTE** o Auto de Infração lavrado contra a empresa FAN PARTICIPAÇÕES E TRANSPORTES LTDA, para impor à autuada o ICMS devido no valor de R\$ 32.731,00 (trinta e dois mil setecentos e trinta e um reais), mais multa de que cuida a inicial, correspondente a 100% do valor do imposto, perfazendo o montante de R\$ 65.462,00 (sessenta e cinco mil quatrocentos e sessenta e dois reais), em valores históricos, sujeitando-se, por conseguinte, aos acréscimos monetários previstos pelo Art. 133 do mesmo instrumento regulamentador.

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

COJUP, Natal, 13 de Outubro de 2011.

Ludenilson Araújo Lopes
Julgador Fiscal