DECISÃO Nº: 314/2010
PAT N.º: PROTOCOLO SET 144729/2013-8 - PAT 0469/2013-6ª URT
AUTO DE INFR. N.º: 0469/13- 6ª URT, de 17/06/2013
AUTUADA: MERCANTIL CIDADE LTDA.
ENDEREÇO: Rua Santa Maria, 170-A, Abolição II, Mossoró-RN, CEP 59611-450-RN
AUTUANTES: Rosemblatt Ferreira Gomes de Lima, mat. 151.229-3, e José Tupinambá Oliveira Torres, mat. 153.021-6

DENÚNCIA: Ocorrência – Falta de escrituração em livro próprio, no prazo regulamentar, de documentos fiscais, com mercadorias sujeitas a ICMS normal e ICMS pago por substituição tributária.

EMENTA

Falta de escrituração em livro próprio, no prazo regulamentar, de documentos fiscais, com mercadorias sujeitas a ICMS normal e com ICMS pago por substituição tributária.

1- *Contribuintes e registros cadastrais comprovam vendas à autuada.*

2- *Contribuinte nega aquisições em alguns casos, mas há registros das transações na passagem das mercadorias nos postos fiscais, notas fiscais manuais e eletrônicas, registros de saída, declarações dos fornecedores, pedidos da autuada e até comprovantes de pagamentos comprovam, inequivocamente, a existência das operações comerciais não registradas no livro próprio e obrigatório.*

3- *Defendente alega que não estaria obrigado a registrar entradas de bens de uso e consumo, mas legislação obriga ao registro da entradas "a qualquer título";*

4- *Afastada hipótese de multa com caráter confiscatório e denegado pedido de perícia, pelo seu caráter protelatório e por conterem no processo todos os elementos pertinentes à elucidação das ocorrências*

5- *AÇÃO FISCAL PROCEDENTE.*

O RELATÓRIO

1.1 A DENÚNCIA

Entende-se do Auto de Infração 0469, da 6ª URT, de 17 de junho de 2013, que a firma acima epigrafada, bem qualificada nos autos, infringiu o artigo 150, inciso XIII, c/c art. 609, ambos do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 13.640/97, conforme demonstrativo anexo, parte integrante do auto de

infração, pela falta de escrituração de documentos fiscais com mercadorias sujeitas a ICMS normal e não mais sujeitas a tributação.

Ainda em concordância com as denúncias oferecidas, as faltas detectadas ensejaram a punibilidade prevista no artigo 340, inciso III, alínea "f", do mesmo RICMS, implicando em multa de R$ 107.954,92 (cento e sete mil, novecentos e cinquenta e quatro reais e noventa e dois centavos), além do ICMS devido, no valor de R$ 30.095,88 (trinta mil, e noventa e cinco reais e oitenta e oito centavos), totalizando o montante de R$ 138.050,80 (cento e trinta e oito mil, e cinquenta reais e oitenta centavos).

Foram anexados Ordem de Serviço, Termos de Intimação, de Recebimento de Documentos e de Início e de Encerramento de Fiscalização, demonstrativos, cópias de notas fiscais e de comprovantes de recebimentos e de pagamentos de mercadorias e Relatório Circunstanciado de fiscalização.

1.2 A IMPUGNAÇÃO

Contrapondo-se à denúncia, alega o contribuinte, sucintamente, o que se seque:.

1- Que descabe equiparação a saída em premissa de acusação de falta de registro de entradas, tendo a fiscalização relacionado operações realizadas pela empresa Serraboi Distribuidora e Alimentos Ltda. (CNPJ 05.989.521/0001-37), e Distribuidora de Alimentos Seridó Ltda, (CNPJ 03.454.838/0001-43), divergentes da operações reconhecidas pela impugnante, conforme relação anexa 3/8 e documentos 9 ao 11;

2- Que não são reconhecidas pela impugnante as operações anotadas pelas notas fiscais da empresa Eliebe Teixeira de Araujo (CNPJ 04.162.940/0001-38), enumeradas de 18, 23, 27 e 37,;

3- Que devem ser excluídas as operações da citada empresa Serraboi, no montante de R$ 97.273,76 (noventa e sete mil, duzentos e setenta e três reais e setenta e seis centavos), em operações reconhecidas e regularmente escrituradas, pelo que, não se considera plausível que a empresa impugnante deixaria de escriturar o valor de R$ 4.614,42 (quatro mil, seiscentos e catorze reais e quarenta e dois centavos).

4- Que o mesmo acontece com as operações da empresa Seridó, já que a impugnante reconhece o valor de R$ 163.714,40 (cento e sessenta e três mil, setecentos e catorze reais e quarenta centavos), regularmente escrituradas, portanto não reconhecendo o valor de R$ 822,43 (oitocentos e vinte e dois reais e quarenta e três centavos);

5- Já as operações da Eliebe Teixeira de Araujo não reconhecidas somam R$ 105.962,46 (cento e cinco mil, novecentos e sessenta e dois

reais e quarenta e seis centavos), pelo que, requer da autoridade julgadora a busca da verdade material dos fatos, requerendo inclusive perícia para esclarecer as operações realizadas e não realizadas pela impugnante, indicando perito para esse fim. .

6- Quanto à segunda ocorrência, que diversos materiais são considerados de uso e consumo, não representando estoque de mercadorias destinadas a venda, devendo ainda ser considerado que em relação a mercadorias isentas ou não tributadas a multa será reduzida em 80 % (oitenta por cento) de seu valor, conforme art. 341 do RICMS, não podendo ser aplicada multa com efeito de confisco.

Pelo que, juntando documentos relativos ao que alega, requer a realização de perícia, improcedência do auto de infração e em caso contrário, a redução da multa aplicada.

1.3 A CONTESTAÇÃO

Intimados a apresentarem, dentro do prazo regulamentar, contestação à impugnação aduzida pela autuada contra a peça de autuação, os autuantes alegam, sucintamente, o que se segue:

1 – Que em 12 de dezembro de 2012 foi procedida a intimação do contribuinte, para entrega de documentos e livros fiscais, em 18 de dezembro de 2012 foi solicitado prorrogação do prazo, sendo a documentação parcialmente entregue em 10 de janeiro de 2013, faltando o livro de Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, sendo gerada nova intimação em 23 de janeiro de 2013;

2- Que após a realização de todos os cruzamentos, dos arquivos constantes no cadastro desta Secretaria de Tributação e da documentação apresentada, foram detectadas notas fiscais não escrituradas, com a relação apresentada ao contribuinte para sua verificação;

3- Que o contribuinte então apresentou todas as notas fiscais que foram encontradas e apontou no relatório a sua escrituração, sendo retiradas do levantamento original, resultando que do relatório original de mais de 6.000 documentos não registrados foram mantidas pouco mais de 600 notas fiscais cuja escrituração não fora comprovada;

4- Que foi emitida intimação para regularização dos débitos apurados até 31 de março de 2008, sendo o procedimento e metodologia de clareza límpida, sendo que o contribuinte acompanhou todas as fases do processo, podendo a qualquer momento comprovar a regularidade de sua escrituração, o que não conseguiu;

Pelo que, requerem a manutenção do auto de infração.

Em análise preliminar, o julgador fiscal designado originalmente, em despacho de fl. 225, solicitou a revisão dos percentuais de agregação, constantes nos documentos do demonstrativo de fls. 14/21, e em caso de alteração, a confecção de novo demonstrativo, e ainda, em caso de majoração, a reabertura do prazo para a defesa, e se for o caso, o rebatimento pontual das alegações da defesa na impugnação original.

De tal procedimento resultou na aplicação do percentual de agregação de 30% (trinta por cento) para todos os produtos, pelo que o valor do ICMS passou de R$ 30.095,88 (trinta mil, e noventa e cinco reais e oitenta e oito centavos), para R$ 45.865,02 (quarenta e cinco mil, oitocentos e sessenta e cinco reais e dois centavos), permanecendo a mesma multa, atingindo o total nesta primeira ocorrência R$ 126.292,21 (cento e vinte e seis mil, duzentos e noventa e dois reais e vinte e um centavos), sendo elaborado novo demonstrativo, juntado às fls. 228 a 232.

Foi reaberto o prazo para defesa, pelo que pede a preclusão de nova manifestação dos autuantes a respeito dos fatos, ressaltando a "incerteza" quanto aos fatos narrados na inicial, entendendo como incabível equiparação a saída e a aplicação da mesma multa a todas as operações, independente de sua natureza.

Que o art. 69, XXIII do RICMS prevê a multa de 30% (trinta por cento) do valor da mercadoria apenas "quando não prevista de forma expressamente diversa em outro dispositivo regulamentar", partindo-se então de uma premissa indevida, pois que a busca da tributação, seja em operações internas ou externas viola o que seria apenas uma obrigação acessória, violando artigos 945 e 946-B, do mesmo RICMS.

Pelo que, requer o reconhecimento da preclusão, a complementação dos argumentos de defesa, e a ratificação de todos os elementos contidos na defesa original.

É o que se cumpre relatar.

2. OS ANTECEDENTES

Consta dos autos (fl. 221) que o coletado não é reincidente na prática do ilícito fiscal denunciado.

3. DO MÉRITO

Foi o contribuinte autuado pela suposta falta de escrituração de notas fiscais no prazo regulamentar no livro próprio, o Registro de Entradas, de mercadorias sujeitas a tributação normal e de mercadorias não mais sujeitas a tributação do ICMS.

Teve início a fiscalização com regular ordem de serviço para fiscalização na empresa, no período entre 2008 e 2011, documento de fl. 03, em 10

de dezembro de 2012, seguindo-se a regular intimação para apresentação de livros e documentos fiscais, e termos de recebimento, documentos de fls. 04 a 08.

Do cruzamento das informações constantes nos cadastros da Secretaria de tributação, com os documentos e livros fiscais do contribuinte, foram detectadas diversas operações de aquisições de mercadorias sem o devido registro de entradas. Para fins de discriminação, as faltas foram divididas em duas ocorrências, conforme o regime de tributação. Na primeira ocorrência ficaram as aquisições sujeitas a tributação normal do ICMS, cabendo a segunda ocorrência às operações não mais sujeitas a tributação, casos em que o imposto fora pago por substituição tributária, etc.

O contribuinte inicia sua defesa afirmando que o auto de infração e seu demonstrativo estaria cercado de incertezas, argumentando, no item 07, que a acusação é de que a empresa "deixou de recolher o ICMS", mas lança multa sobre elemento de obrigação acessória, ou seja, acerca da ausência do registro de documentos (item 08). Defende ainda que é incabível a premissa da fiscalização de que, mesmo que se equipare a falta de registro a saída de mercadorias, que seja adotado percentual de agregação aplicados à antecipação por entradas.

Nesse aspecto, o regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 13640/97 é claro ao equiparar como saída as mercadorias encontradas no estabelecimento sobre as quais não haja o devido registro de escrituração no livro Registro de Entradas, e o agregado aplicável, a saber:

Art. 69. A base de cálculo do imposto, quando não prevista de forma expressamente diversa em outro dispositivo regulamentar, é:

XXIII- *nas hipóteses do art. 2º, §1º, III e V, "a" e "b", o valor do estoque, quando for o caso, ou o constante da nota fiscal de origem, acrescida das despesas acessórias, inclusive frete, seguro e IPI, quando houver, sobre o qual será acrescido o percentual de 30% (trinta por cento), observado, para fins de abatimento, o respectivo crédito fiscal, sem prejuízo das penalidades cabíveis. (NR dada pelo Decreto 23.140, de 30/11/2012)*

Art. 2º *Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*
I- *da saída de mercadoria:*
§ 1º *Equiparam-se à saída:*
V - *a situação da mercadoria:*
a) *cuja entrada não esteja escriturada em livro próprio;*

Assim como se vê que é clara a legislação no sentido de agregar-se 30% (trinta por cento) ao valor da mercadoria encontrada sem registro, considerada então clandestina, para os comerciantes, sobretudo do ramo varejista, caso do autuado, segundo Consulta ao Cadastro, documento de fl.. 10.

A mera negativa de aquisição das mercadorias, feita de forma genérica, assim como diversos argumentos utilizados pela defesa, sem objetividade alguma, citando o direito à ampla defesa e acesso ao contraditório, afirmando que "não há qualquer documento juntado aos autos capaz de comprovar a ausência de

registros,e portanto, fundamentar com robustez o lançamento, como não há comprovação da ocorrência das operações por parte do ora defendente", revela-se de uma fragilidade ímpar.

Inicialmente, porque o defendente praticamente está a ignorar o teor dos autos, como se estivesse a falar de um outro processo. Mesmo porque caberia a ele comprovar que houve as escriturações, já que foram juntados aos autos não só comprovantes das transações, das notas fiscais, como do livro Registro de Entradas, revelando-se assim uma argumentação desprovida de sentido, e meramente protelatória.

Desse modo, aleatoriamente, tome-se como exemplos as Notas Fiscais número 81825, documento de fl. 42, e se poderá ver pela etiqueta no verso que ela transitou regularmente pelos postos fiscais, assim como a NF 396106, documento de fl. 38, emitida pela multinacional UNILEVER, no valor de R$ 6.658,01, também regularmente ingressa neste Estado, segundo a etiqueta do verso da referida folha. O mesmo ocorre com a conhecida empresa URBANO Agroindustrial, de Santa Catarina, cuja NF 717626, documento de fl. 57, também registra no verso a regularidade da operação. Nesse caso, seria como se empresas do país inteiro, de renome até multinacional, tivessem se unido para falsamente emitirem notas fiscais para o pequeno comerciante do interior do Rio Grande do Norte, em uma verdadeira orquestração nacional fraudulenta.

Mesmo nas operações internas, em que não há o controle interno face à desativação dos postos fiscais intermediários, as alegações revelam-se desprovidas de qualificação. Tome-se por exemplo a NF 0358, de 17/04/2009, documento de fl. 107, emitida pela empresa W.L.de Araujo Neto-ME (Biscoitos Shamara), de Caicó-RN. Devidamente intimada, a empesa não só reafirma em Declaração a venda ocorrida, (documento de fl. 108), como informa e apresenta o seu registro no livro fiscal próprio, o Registro de Saídas, segundo documento de fl. 110.

Outras empresas vão ainda mais longe, como a empresa COOPERFRUT (Cooperativa de Beneficiamento de Frutas Tropicais do Estado do Rio Grande do Norte), que não só junta a cópia da nota fiscal nº 3454, de 11/03/2010, no valor de R$ 612,20, à fl. 122, como comprova o recebimento da mercadoria, no documento de fl. 123, vendo-se claramente no documento do Banco do Brasil Recibo de Entrega o valor e o nome da autuada, Mercantil Cidade Ltda. Seriam então outros, agora empresas de diversas partes deste Estado e até o maior Banco do País a fazerem parte do suposto complô, todos falseando documentos para prejudicar deliberadamente a pobre autuada.

Por essa razão, e por estarem os documentos que embasam a autuação, tanto as notas fiscais quanto o livro Registro de Entradas anexados aos autos, entende-se como totalmente desnecessária e meramente protelatório o pedido de perícia contábil, cujo único quesito formulado seria "esclarecer as operações realizadas e não realizadas pela impugnante", nos termos do Regulamento dos Procedimentos e dos processos Administrativo Tributários (PAT), aprovado pelo Decreto 13.7967/98.

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

***Art. 85**. Também não se instaura o litígio nem suspende a exigibilidade a impugnação:*

***IV** - com caráter meramente protelatório, assim considerada a que contiver:*

***a)** a contestação de valores ou informações anteriormente confessados ou declarados pelo sujeito passivo, não retificados no prazo previsto no art. 81, ressalvada a hipótese de erro devidamente comprovado;*

***b)** argüição tão-somente de ilegalidade ou inconstitucionalidade de disposição de lei;*

***c)** o pedido de dispensa, por eqüidade, de pagamento de crédito tributário;*

***d)** a discussão de matéria já submetida, pelo impugnante, à apreciação judicial ou a procedimento de consulta em andamento;*

***e)** a mera manifestação de inconformidade com a lei.*

Ou seja, o artigo concede essa regalia, desde que o credito tenha sido integralmente pago, ou seja, pressupõe a desistência do litígio na esfera administrativa. Enfim, o defendente utiliza-se de diversos argumentos, mas todos desprovidos do Direito, como o utilizado para insurgir-se contra a multa aplicada, de que se tratará ao fim.

Quando o defendente se propõe a enfrentar diretamente pontos que pesam contra si, aí é que a a situação se aclara solarmente. Inclusive, utilizando-se de uma redação dúbia, sempre no sentido de iludir os julgadores. Como quando afirma, no item 13, que dentre as operações realizadas pelas empresas Serraboi Distribuidora de Alimentos Ltda (CNPJ 05.898.521/0001-37), e as decorrentes da Distribuidora de Alimentos Seridó Ltda. (CNPJ 03.454.838/0001-43), quando "divergentes das operações reconhecidas pela impugnante – relação anexo 3/8- bem como as operações constantes dos documentos 9 ao 11, respectivamente, não são reconhecidas pela impugnante".

Relativamente à empresa Serraboi acima citada, o contribuinte afirma que "o volume de compras no período é de R$ 97.273,76 (noventa e sete mil, duzentos e setenta e três reais e setenta e seis centavos), operações reconhecidas e regularmente escrituradas", mas que não reconhece operações no montante de R$ 4.614,42 (quatro mil, seiscentos e catorze reais e quarenta e dois centavos).

Inicialmente, é preciso que fique claro que não se entende como dotado de valor comprobatório ou de valor jurídico a relação apresentada pelo contribuinte anexada à defesa, documento de fls. 207 a 212, relativamente à empresa citada,por não se tratar de livro ou registros fiscais ou contábeis legalmente estipulados. Ao contrário, tome-se por exemplo notas fiscais de aquisições de mercadorias que o contribuinte afirma categoricamente não ter adquirido. Veja-se a NF 7038, emitida em 24/10/2008, e sua cópia pode ser encontrada à fl. 43, ficando prejudicada a arguição do contribuinte em sua defesa nesse sentido, principalmente pelo regularidade comercial entre as empresas.

Da mesma maneira, entre outras das transações que a autuada afirma não ter realizado com a fornecedora, está a da mercadorias adquirida pela NF 7136, de 14/11/2008, no valor de R$ 595,60, cuja cópia foi juntada à fl. 45 dos autos, e a de número 7156, de 20/11/2008, no valor de R$ 638,12, documento de fl. 47. O fato de a autuada ter plena relação comercial com a fornecedora, repita-se, e o fato de a vendedora apresentar o livro Razão, documento de fl. 46, com o registro das operações, torna totalmente prejudicada e inverosímil a alegação da defendente, nesse sentido, de negativa da existência das operações.

Com relação ao fornecedor Distribuidora de Alimentos Seridó Ltda, CNPJ 03.454.838/0001-43, a autuada admite ter frequentemente relação comercial com a referida empresa, já que ele próprio "reconhece o valor de R$ 163.714,40 (cento e sessenta e três mil, setecentos e catorze reais e quarenta centavos), valores reconhecidos e escriturados, regularmente", afirmando, entretanto, "não reconhecer o valor de R$ 822,43 (oitocentos e vinte dois reais e quarenta e três centavos, estes não reconhecidos".

A empresa fornecedora foi instada a pronunciar-se sobre a negativa de aquisição, o fazendo nos seguintes termos, segundo documento de fl. 52 dos autos: "em resposta à ordem de serviço nº 9358, segue em anexo cópias dos documentos", com a cópia da nota fiscal nº 564782, no exato valor de R$ 822,43 (oitocentos e vinte e dois reais e quarenta e três centavos) sendo juntada à fl. 53, tendo sido anexada ainda o comprovante do recebimento, à fl. 54. E por fim, como se não bastasse, à fl. 55 foi juntado o Pedido nº 592132, datado de 14/02/2009, impresso às 8h23, onde se pode ver que o referido pedido contem exatamente as mesma mercadorias, nos mesmos valores, que os constantes da nota fiscal em comento, ficando assim, novamente, totalmente prejudicada e inverossímil a mera alegação de negativa de aquisição feita pelo defendente.

E o mesmo acontece, por fim, com o último e únicos casos concretos citados pelo defendente, com mera negativa de aquisições, no caso as relativas à empresa Eliebe Teixeira de Araújo, de CNPJ 04.162.940/0001-38, cujas notas fiscais enumeradas de 18, 23, 27 e 37, operações que atingem o montante de R$ 105.962,46 (cento e cinco mil, novecentos e sessenta e dois reais e quarenta e seis centavos), "não são reconhecidas pela impugnante".

A mera negativa relativamente a essas aquisições também não encontra eco na realidade, com relação a esse contribuinte e essas operações. Isso porque os documentos contidos na relação juntada em meio eletrônico (CD-ROM) à fl. 175 em que constam todas as notas fisais emitidas para o autuado no período e o livro Registro de Entrada comprovam a relação comercial entre ambos, da mesma maneira do ocorrido com as outras empresas acima citadas.

E depois porque as notas fiscais que se anexam a esta decisão comprovam as transações, tratando-se das notas fiscais eletrônicas de números 18, no valor de R$ 33.013,18 (trinta e três mil e treze reais e dezoito centavos), nº 23, de R$ 24.771,08 vinte e quatro mil, setecentos e setenta e um reais e oito centavos), nº 27, de R$ 25.966,74 (vinte e cinco mil, novecentos e sessenta e seis reais e setenta e quatro centavos), e número 37, no valor de R$ 22.221,46 (vinte e dois mil, duzentos e onze reais e quarenta e seis centavos).

Ou seja, exatamente as notas fiscais de aquisição de mercadorias que o contribuinte nega ter adquirido, tudo realizado em nome do princípio da busca da verdade material evocado pelo contribuinte.. Ora, em se tratando de notas fiscais eletrônicas, assim que foram emitidas, elas são enviadas para o e-mail do destinatário, revelando-se então mais uma inverdade insofismável do contribuinte sua mera negativa, ante as provas dos autos.

Ainda em relação aos argumentos genéricos utilizados pelo defendente para a fuga às suas obrigações, incide a defesa em dois novos equívocos, que praticamente tem o poder de uma confissão, relativamente à segunda ocorrência, descritos abaixo.

O defendente parecer ser um verdadeiro ás na intenção de tentar ludibriar os julgadores ou os leitores incautos, a julgar pela sua arguição nos itens 44 ou 56 de sua peça, pela qual, segundo o art. 341 do RICMS "determina que quando decorrente de operações não sujeitas a tributação o valor da multa seja reduzido em 80 % (oitenta por cento). Realmente, o dispositivo existe, mas só faz sentido se lido na íntegra, a saber:

Art. 341. *Quando se tratar de infração referente à operação com mercadoria isenta ou não tributada, a multa será reduzida em oitenta por cento (80%) do seu valor, se o crédito tributário for pago integralmente, no prazo de cinco dias após a lavratura do termo de apreensão ou auto de infração.* ***(NR dada pelo Dec. 16.094 de 07/06/2002).***

Ou seja, a redução existe, mas apenas se o contribuinte quitar integralmente o débito, implicando em renúncia à demanda na esfera administrativa. O outro erro, e que equivale a uma confissão, ocorre quando o defendente, no item 41 de sua peça, informa que "vários são os produtos não abrangidos no rol de vendas (receitas operacionais), não constituindo, portanto, elemento heterogêneo aos devidos registros postos no Livro Registro de Entradas, pois, esses produtos, considerados como materiais de uso e consumo são lançados pelos registros contábeis na empresa, uma vez que não representam estoques de mercadorias destinada a revenda e sim despesas, operacionais ou não operacionais".

Interessante redação, considerando elementos "heterogêneos" aos devidos registros, mas tal assertiva esbarra na legislação do ICMS (Lei 6968-96), a saber:

Art. 18. *São obrigações do contribuinte:*

XII *- escriturar os livros e emitir documentos fiscais na forma prevista no regulamento;*

Em relação à obrigatoriedade de escrituração do livro Registro de Entradas, o Regulamento do ICMS, Decreto 13.640/97, especifica a obrigação:

Art. 613. *O livro Registro de Entradas, modelos 1 e 1-A, Anexos - 39 e 40, destina-se à escrituração (Conv. SINIEF de 15/12/70, Conv. SINIEF 6/89 e Ajustes SINIEF 1/80, 1/82 e 16/89):*

I- das entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento;

Como já se viu que a falta de escrituração de entradas torna as mercadorias encontradas clandestinas, equivalentes a saída de mercadorias sem nota fiscal, resta então nada mais que a aplicação da penalidade cabível, na citada Lei 6968/96:

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;*

Resta por fim, um comentário a respeito do último argumento usado pelo defendente, quanto ao caráter da multa. Inicialmente, assevera-se que ela deriva de expresso dispositivo legal, e não guarda consonância com o valor do imposto, no presente caso. Senão, não haveria multa alguma, no caso das mercadorias isentas ou com imposto recolhido por substituição tributária. Por isso inclusive a previsão de redução de 80% (oitenta por cento) de seu valor, nesse caso, se o contribuinte tivesse aberto mão de sua defesa, notando-se, nessa ocorrência, que não houve cobrança de impostos.

DA ALEGAÇÃO DE MULTA CONFISCATÓRIA

A autuada insurgiu-se ainda contra a multa aplicada pelo fisco, alegando que teria caráter confiscatório, por ser superior ao próprio valor do imposto cobrado. 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. È 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 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 3° 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 duvida 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".

Assim, 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*:

> "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.*
>
> São Paulo 6ª Câmara de Direito Público- PROCESSO CR 5388795700-SP
>
> *ICMS - ANULAÇÃO DE LANÇAMENTO - Empresa que comercializa placas e painéis - Emissão de notas fiscais de ISS - Autuação pelo Fisco Estadual com imposição de multa - Objeto social - Atividade sujeita ao ICMS - Cabível a multa*

estabelecida - Ausente caráter confiscatório - Revogada a liminar - Ação improcedente - Recurso não provido..

(5388795700 SP , Relator: Evaristo dos Santos, Data de Julgamento: 18/08/2008, 6ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 01/09/2008,)

TJSP-Apelação: APL 15658420108260604 SP

0001565-84.2010.8.26.0604 – 10ª Câmara Direito Público

ICMS.Multa por infração tributária. Ação anulatória. Entrada de mercadorias no estabelecimento. Documentos fiscais posteriormente declarados inidôneos. Ausência de elementos que demonstrem a efetiva realização das operações. Infração configurada. Multa. Abusividade não configurada. Inexistência de confisco. Sentença que julgou improcedente o pedido. Recurso não provido.

(15658420108260604 SP 0001565-84.2010.8.26.0604, Relator: Antonio Carlos Villen, Data de Julgamento: 13/08/2012, 10ª Câmara de Direito Público, Data de Publicação: 15/08/2012,)

Junta-se, por fim, recente decisão da Suprema Corte pátria a respeito do tema, pelo que entende-se praticamente encerrada a discussão nessa seara, a saber:

Publicação

ACÓRDÃO ELETRÔNICO
DJe-036 DIVULG 17-02-2012 PUBLIC 22-02-2012
RDDT n. 200, 2012, p. 167-170

Parte(s)

RELATOR	: MIN. LUIZ FUX
AGTE.(S)	: HSBC BANK BRASIL S/A - BANCO MULTIPLO
ADV.(A/S)	: LUIZ RODRIGUES WAMBIER E OUTRO(A/S)
AGDO.(A/S)	: MUNICÍPIO DE TUBARÃO
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DE TUBARÃO

Ementa

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. 1. A violação indireta ou reflexa das regras constitucionais não enseja recurso extraordinário. Precedentes: AI n. 738.145 - AgR, Rel. Min. CELSO DE MELLO, 2ª Turma, DJ 25.02.11; AI n. 482.317-AgR, Rel. Min. ELLEN GRACIE, 2ª Turma DJ 15.03.11; AI n. 646.103-AgR, Rel. Min. CÁRMEN LÚCIA, 1ª Turma, DJ 18.03.11. 2. A ofensa ao direito local não viabiliza o apelo extremo. 3. Os princípios da legalidade, do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, da motivação das decisões judiciais, bem como os limites da coisa julgada, quando a verificação de sua ofensa dependa do reexame prévio de normas infraconstitucionais, revelam ofensa indireta ou reflexa à Constituição Federal, o que, por si só, não desafia a abertura da instância extraor-

dinária. 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). 5. A decisão judicial tem que ser fundamentada (art. 93, IX), ainda que sucintamente, mas, sendo prescindível que a mesma se funde na tese suscitada pela parte. Precedente: AI-QO-RG 791.292, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, DJe de 13,08.2010. 6. In casu, o acórdão recorrido assentou: PROCESSUAL CIVIL – PROVA PERICIAL – DESNECESSIDADE. "Como o destinatário natural da prova é o juiz, tem ele o poder de decidir acerca da conveniência e da oportunidade de sua produção, visando obstar a prática de atos inúteis ou protelatórios (art. 130 do CPC), desnecessários à solução da causa. Não há que se falra em cerceamento de defesa pelo indeferimento de prova pericial, vês que, a par de oportunizados outro meios de prova, aquela não se mostre imprescindível ao deslinde do litígio" (AI n. 2003.010696-0, Des, Alcides Aguiar). TRIBUTÁRIO – ISS – OPERAÇÃO DE LEASING SOBRE BENS MÓVEIS – LEASING FINANCEIRO – INCIDÊNCIA – SÚMULA 8 DO TJ/SC. A ter da Súmula 18 deste Pretório, restou pacificado o entendimento de que "o ISS incide na operação de arrendamento mercantil de coisas móveis". ISS – LEASING – BASE DE CÁLCULO – VALOR EXPRESSO NO CONTRATO ACRESCIDO DE ENCARGOS PRESUMIDOS - IRREGULARIDADE. "A base de cálculo do ISS é o valor da prestação de serviços. Em se tratando de leasing, é o quantitativo expresso no contrato" (Edcl nos Edcl no AgRg no Ag n. 756212, Min. José Delgado), motivo pelo qual há que se reconhecer a manifesta irregularidade da inclusão de encargos "presumivelmente contratados" no quantum arbitrado pelo Fisco municipal. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – MUNICIPIO – LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. Em relação à questão do local competente para o lançamento e recolhimento do ISS, está pacificado nos tribunais pátrios o entendimento de que "competente para a instituição e arrecadação do ISS é o Município em que ocorre a efetiva prestação do serviço, e não o local da sede do estabelecimento da empresa contribuinte" MULTA FICAL – NÃO PAGAMENTO DO DÉBITO – PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO DE CONFISCO – INAPLICABILIDADE. 1. A imposição da multa pelo Fisco visa à punição da infração cometida pelo contribuinte, sendo a graduação da penalidade determinada pela gravidade da conduta praticada. Desse modo, afigura-se possível em razão da intensidade da violação, a imposição da multa **em valor superior ao da obrigação principal**. 2. Na ausência de critérios legais objetivos para fixação da pena de multa, a aplicação desta no patamar máximo deverá necessariamente vir acompanhada dos fundamentos e da motivação que a justifique. 7. Agravo regimental desprovido.

DECISÃO

Fundamentado no exposto, levando-se em consideração que as razões de defesa do litigante revelam-se ineficazes para invalidar o lançamento tributário, JULGO PROCEDENTE o Auto de Infração de fl. 01, para impor à autuada à pena de multa de R$ 107.954,92 (cento e sete mil mil, novecentos e cinquenta e quatro reais e noventa e dois centavos), além do ICMS devido, de R$ 45.865,02 (quarenta e cinco mil, oitocentos e sessenta e cinco reais e dois centavos), perfazendo o montante de R$ 153.819,94 (cento e cinquenta e três mil, oitocentos e dezenove reais e noventa e quaro centavos), a ser atualizado monetariamente.

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

COJUP, Natal (RN), 27 de novembro de 2013

Sílvio Amorim de Barros
Julgador Fiscal, AFTE-7, Mat.151.238-2