DECISÃO nº.: 324/2013 – COJUP

PAT nº.: 707/2013 – 1ª URT (protocolo nº. 181.460/2013-1)

AUTUADA: **ALPI LOGISTICA LTDA**

ENDEREÇO: Rod. BR 405, sala 2, térreo, Sítio Juazeirinho - Mossoró/RN.

AUTUANTES: Nilson de Lima Fernandes, matrícula nº. 151.460-1
Francisco Belarmino de Azevedo Filho, matrícula nº. 91.593-9

DENÚNCIA: *O contribuinte deixou de recolher na forma e prazos regulamentares (conforme art. 945, I, i) o diferencial de alíquota referente as mercadorias constantes nas nf-e nº 19254 e 19255, destinadas ao Ativo Fixo, conforme Extrato Fiscal do banco de dados da SET-RN. O contribuinte possui Regime Simplificado da Construção Civil.*

ICMS – Obrigação Principal – Falta de recolhimento do diferencial de alíquota – Infração configurada.

1. *Denúncia não ilidida pela autuada;*
2. *É devido o diferencial de alíquota na aquisição de bens destinados ao ativo fixo;*
3. *Caráter confiscatório da multa não reconhecido;*
4. *Auto de Infração PROCEDENTE.*

1 - O RELATÓRIO

1.1 - A Denúncia

De acordo com o Auto de Infração nº. 707/2013 – 6ª URT, lavrado em 09/08/2013, depreende-se que a empresa, devidamente qualificada nos autos, foi autuada pela falta de recolhimento do diferencial de alíquota devido sobre as operações realizadas através das notas fiscais de nºs. 19.254 e 19.255.

A autuação se deu em razão da suposta infringência ao art. 150, inciso III, c/c arts. 130-A, 131 e 945, inciso I, alínea "e", do Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado do Rio Grande do Norte – RICMS, aprovado pelo Decreto nº. 13.640, de 13 de novembro de 1997, tendo como consequência a lavratura do Auto de Infração, supramencionado, com a proposta de aplicação da penalidade prevista no art. 340, inciso I, alínea "c", c/c art. 133 do mesmo diploma legal, resultando numa pena de multa no valor de R$ 6.858,00 (seis mil, oitocentos e cinquenta e oito reais), e na

Isnard Dubeux Dantas
Julgador Fiscal

exigência do ICMS no valor de R$ 6.858,00 (seis mil, oitocentos e cinquenta e oito reais), perfazendo um crédito tributário no valor total de R$ 13.716,00 (treze mil, setecentos e dezesseis reais).

1.2 - A Impugnação

A autuada inicia a sua impugnação alegando que os "*produtos foram remetidos para fins de industrialização*", em que pese as notas fiscais indicarem operação de venda, razão pela qual não foi configurado o fato gerador.

Alega que o fato gerador somente é configurado a partir do momento do recebimento dos produtos pela impugnante.

Esclarece que somente no dia 29/08/2013 o banco do nordeste expediu a cédula de crédito comercial que oficializa o financiamento para aquisição dos equipamentos.

Afirma que a multa é inadequada e confiscatória e que foi tolhido em seu direito de regularização espontânea da situação.

Encerra requerendo a improcedência do feito e a redução do valor da multa aplicada.

1.3 - A Contestação

Os autuantes esclareceram que a operação realizada pela autuada é a "*venda de produção de estabelecimento remetida para a indústria*" configurando a circulação de mercadorias entre a autuada e o emitente das notas fiscais que remetem os bens a um terceiro.

Afirmam que as alegações da autuada não se sustentam, vez que as notas fiscais demonstram sua relação "*pessoal e direta com as situações definidas como fato gerador*".

Apresentam relação com os CNAE's para comprovar que a aquisição feita tem como objetivo a incorporação do bem ao ativo fixo da autuada.

Quanto a exigência do diferencial de alíquota afirmam que a exigência é um preceito constitucional tributário, conforme art. 155, inciso II, §2º, incisos VII, alínea "a" e VIII, da Constituição Federal.

Asseveram que a empresa escriturou as notas fiscais de nºs. 19.254 e 19.255 em abril de 2013, assim constata-se que teve a oportunidade de recolher o mencionado diferencial de forma espontânea.

Quanto as cédulas de crédito apresentadas pela autuada afirmam não aceitarem tal argumento para justificar a ausência de fato gerador, vez que tal instrumento é apenas um título de crédito para financiar empresas e que sua utilização não descaracteriza a operação realizada.

Esclarecem que não são oponíveis ao fisco "*as particularidades nos negócios realizados entre a autuada e seus fornecedores*".

Em relação ao valor da multa aplicada informam que a previsão legal é definida pelo RICMS/RN.

Informam que o contribuinte parcelou débitos também relacionados a diferença de alíquota através do processo nº. 214.658/2013-8, deixando de incluir as notas fiscais relativas ao presente Auto de Infração, não podendo, dessa forma, "*questionar o direito de regularização espontânea*".

Encerram afirmando que "*o trabalho de Auditoria Fiscal é vinculado à legislação*" e requerem a manutenção do feito.

2 - OS ANTECEDENTES

Consta nos autos, fl. 60, que o contribuinte não é reincidente na prática do ilícito apontado.

3 – O MÉRITO

De acordo com os autos a empresa foi autuada pela falta de recolhimento do diferencial de alíquota devido sobre as operações realizadas através das notas fiscais de nºs. 19.254 e 19.255, conforme demonstrativo em anexo.

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

Examinando-se os argumentos apresentados pela autuada percebe-se que não há dúvida acerca da aquisição e recebimento dos equipamentos descritos nas notas fiscais de nºs. 19.254 e 19.255.

A alegação de que os "*produtos foram remetidos para fins de industrialização*" não foi comprovado nem possuem o condão de descaracterizar a denúncia, vez que a operação consignada nas mencionadas notas fiscais é a venda dos equipamentos para a autuada sujeita ao recolhimento do diferencial de alíquotas, na forma do art. 1º, §1º, inciso IV, do RICMS, *verbis*:

> *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:*
>
> *(...)*

§ 1º O imposto incide também sobre:

(...)

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

(...)"

As referidas notas fiscais foram escrituradas, conforme informou a própria autuada através do SPED, no Livro Registro de Entradas no mês de abril de 2013, conforme cópia do mencionado Livro, fl. 57.

O fato das mercadorias terem sido encaminhadas para algum processo de industrialização não altera o fato de que a autuada adquiriu equipamentos em abril de 2013 e não tem o condão de alterar o fato gerador do imposto

Na hipótese de que essa operação de remessa para industrialização citada pela autuada venha a ser comprovada mais adiante no curso deste processo, a data do fato gerador também não seria alterada, vez que sendo uma operação de remessa por conta e **ordem de terceiro**, que no caso é a própria autuada, resta comprovada a propriedade dos equipamentos, a partir da data da aquisição. Afinal a *ordem de terceiro* é da própria autuada e somente ela poderia mandar algum equipamento para algum lugar ou para realizar algum serviço.

Além do mais, a entrada do equipamento no estabelecimento prevista na legislação não é somente a entrada física, mas também a simbólica desde que documentada, que no presente caso está configurada pela escrituração das notas fiscais no Livro Registro de Entradas da autuada.

Encerrando a discussão sobre o momento da ocorrência do fato gerador a Lei estadual do ICMS assim preconiza, *verbis*:

"Art. 9º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

IV - da transmissão da propriedade de mercadoria, ***ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento do transmitente****;*

(...)

XV - da entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ***ou em outro por ele indicado, para efeito de exigência do imposto*** *por substituição ou* ***antecipação tributária****;*

(...)"

A expedição da carta de crédito formalizando o financiamento dos equipamentos no dia 29/08/2013 não tem qualquer influência no fato gerador da obrigação tributária, vez que trata-se de mero contrato de financiamento dos bens adquiridos, sem poder de alterar a definição do fato gerador do imposto.

O imposto lançado corresponde a 3% do valor total da nota fiscal e decorre de percentual previsto no regime especial simplificado da construção civil no qual se enquadra o contribuinte.

No que tange ao argumento suscitado pela autuada, alegando que a multa aplicada ao feito seria abusiva e teria caráter confiscatório, entendo não prosperar, devendo ser afastado de pronto. Tal argumento pode ser facilmente fulminado pelo simples fato de que a penalidade aplicada não poderia ser arbitrária, uma vez que emana de previsão legal, ou seja, está amparada na lei estadual do ICMS nº. 6968/96, a qual instituiu o tributo em nosso Estado. Além disso, urge ressaltar a existência de diferença genealógica entre tributo e penalidade, especialmente, porque brotam de fontes totalmente distintas.

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

Observe-se que o referido artigo é expresso ao dispor que tributo "é toda prestação pecuniária compulsória (...), *que não constitua sanção de ato ilícito*, ...". Não há 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*".

Até por isso temos que *tributo* é a prestação pecuniária compulsória decorrente da materialização do fato (fato gerador) descrito como hipótese de incidência, sem natureza sancionatória, prevista e exigível nos estritos termos da lei.

Não há dúvidas, portanto, de que tributo e multa não se confundem, não havendo nenhuma semelhança entre ambos.

Enquanto a finalidade dos tributos é o abastecimento dos cofres públicos, as multas objetivam penalizar o contribuinte que decide não cumprir suas obrigações tributárias.

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

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

> *"(TJ/SP – 3ª C. Dir. Púb., Ap. c/ Rev. nº 924.228-5/6-00, Rel. Des. Magalhães Coelho, julg. 11.08.2009)"*
>
> *"MULTA. PRINCIPIO DO NÃO CONFISCO. O princípio constitucional do não-confisco não se reporta às sanções por atos ilícitos, pois elemento da estrutura limitativa do Estado ao poder de tributar, de natureza ôntica diversa das multas O percentual da multa moratória, além disso, tem expressa previsão legal e constitui meio inibitório para que o contribuinte não protraia o pagamento do tributo Não se tratando de relação de consumo, não há justificativa para aplicação da legislação protetiva do Código de Defesa do Consumidor Recurso e remessa necessária desprovidos."*
>
> *"(TJ/SP – 7ª C. Dir. Púb., Ap. Cív. s/ rev. nº 312.116-5/8-00, Rel. Des. Nogueira Diefenthaler, julg. 21.08.2006)"*
>
> *"No mesmo sentido: Ap. Cív s/ Rev. nº 527.887-5/8-00; Ap. Cív s/ Rev. nº 358.099-5/5-00; Ap. Cív. s;/ Rev. nº 272.095.5/0-00; Ap . Cív. s/ Rev; nº 568.104-5/6-00; Ap. Cív. s/ Rev. nº 251.106-5/9-00; Ap. Cív. s/ Rev. nº 352.734-5/0-00; Ap. Cív. s/ Rev. nº 450.375-5/6-00; Ap. Cív. s/ Rev. nº 238.156-5/0-00)"*
>
> *"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL – SONEGAÇÃO – MULTA – PERCENTUAL – LEGALIDADE – JUROS MORATÓRIOS – TAXA SELIC – MATÉRIA NÃO VEICULADA NA INICIAL – EXAME – VEDAÇÃO.*
>
> *1. A regra prevista no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, que veda a utilização do tributo com efeito de confisco, não atinge o percentual das multas fixadas para o caso de descumprimento da obrigação tributária, uma vez que se trata de penalidade imposta àqueles que, de alguma forma, venham a causar prejuízos ao erário, em razão de determinada infração prevista em lei.*

Isnard Dubeux Dantas
Julgador Fiscal

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

3. Recurso conhecido e não provido."

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

No entanto, no art. 342 do RICMS prevê a redução no valor das multas em cada fase de tramitação do processo, *verbis*:

"Art. 342. A redução do valor da multa será em :

I- 60% (sessenta por cento), se o crédito tributário for pago até cinco dias após a ciência do Auto de Infração ou do Termo de Apreensão de Mercadorias;

II- 50% (cinqüenta por cento), se o crédito tributário for pago no prazo de seis até trinta dias, contados a partir da ciência da lavratura do Auto de Infração, do Termo de Apreensão de Mercadorias, ou do recebimento da notificação;

III- 40% (quarenta por cento), se o crédito tributário for pago antes do julgamento do processo fiscal administrativo em primeira instância;

IV- 30% (trinta por cento), se o crédito tributário for pago no prazo de trinta dias, contados da ciência da decisão condenatória de primeira instância em processo fiscal administrativo;

V- 20% (vinte por cento), se o crédito tributário for pago antes do ajuizamento de sua execução.

(...)"

A infração cometida pela autuada está bem caracterizada e decorre da falta de recolhimento do imposto relativo a diferença de alíquota devida em decorrência da entrada de equipamentos destinados ao ativo fixo, para a qual não foi apresentado qualquer comprovante de recolhimento ou argumento que possa ilidi-la.

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

4 – A DECISÃO

Diante dos argumentos, acima esposados, **JULGO PROCEDENTE** o Auto de Infração de fl. 01, para impor à autuada a pena de multa prevista no art. 340, inciso I, alínea "c", c/c art. 133 do mesmo diploma legal do Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação do Estado do Rio Grande do Norte – RICMS, aprovado pelo Decreto nº. 13.640, de 13 de novembro de 1997, no valor de R$ 6.858,00 (seis mil, oitocentos e

cinquenta e oito reais), por infringência ao art. 150, inciso III, c/c arts. 130-A, 131 e 945, inciso I, alínea "e", do mesmo diploma legal, além da exigência do imposto no valor de R$ 6.858,00 (seis mil, oitocentos e cinquenta e oito reais), totalizando o crédito tributário no montante de R$ 13.716,00 (treze mil, setecentos e dezesseis reais), ficando ainda a autuada sujeita aos acréscimos monetários legais e vigentes.

Remeta-se o p.p. à 6ª URT, para que seja dada ciência à autuada e aos autuantes.

Coordenadoria de Julgamento de Processos Fiscais, em Natal, 04 de dezembro de 2013.

Isnard Dubeux Dantas
Julgador Fiscal – mat. 8637-1