DECISÃO Nº: 337/2013
PAT N.º: PROTOCOLO SET 144718/2013-1 - PAT 0468/2013-6ª URT
AUTO DE INFR. N.º: 0468/13- 6ª URT, de 17/06/2013
AUTUADA: MERCANTIL CIDADE LTDA.
ENDEREÇO: Rua Desembargador Dionísio Filgueira, 313, Centro – Mossoró- RN, CEP 59610-090
AUTUANTES: Rosemblatt Ferreira Gomes de Lima, mat. 151.229-3, e José Tupinambá Oliveira Torres, mat. 153.021-6

DENÚNCIA: Ocorrência 01– Falta de escrituração em livro próprio, no prazo regulamentar, de documentos fiscais, com mercadorias não mais sujeitas a tributação; e Ocorrência 02 – Falta de recolhimento do ICMS em decorrência de falta de escrituração de notas fiscais de aquisição de mercadorias, detectadas pela conciliação dos respectivos livros fiscais com a documentação correlata para o período fiscalizado.

EMENTA

Falta de escrituração em livro próprio, no prazo regulamentar, de documentos fiscais, com mercadorias não sujeitas a tributação normal e falta de recolhimento do imposto decorrente de falta de registro de entradas de mercadorias sujeitas ao pagamento do ICMS.

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 recibos e comprovantes de pagamentos que 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, conforme legislação e jurisprudência reinantes

5- AÇÃO FISCAL PROCEDENTE.

O RELATÓRIO

1.1 A DENÚNCIA

Entende-se do Auto de Infração 0468, 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 não mais sujeitas a tributação e falta de recolhimento do ICMS em decorrência de falta de escrituração de notas fiscais de aquisição de mercadorias, detectadas pela conciliação dos respectivos livros fiscais com a documentação correlata para o período fiscalizado.

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$ 857.320,73 (oitocentos e cinquenta e sete mil, trezentos e vinte reais e setenta e três centavos), além do ICMS devido, no valor de R$ 169.269,94 (cento e sessenta e nove mil, duzentos e sessenta e nove reais e noventa e quatro centavos), totalizando o montante de R$ 1.026.590,67 (um milhão, e vinte e seis mil, quinhentos e noventa reais e sessenta e sete 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 compulsando os autos de fls. 14/30, verifica-se que a "maioria dos fornecedores são sediados no Rio Grande do Norte", e "vários dos documentos representam bens, materiais e objetos que não representam mercadorias comercializadas pelo impugnante", como por exemplo o CNPJ 40.756.983/0001-05 (Posto Olinda), o qual não não só representam um número importante de notas relacionadas, como não se comprova a ocorrência da operação pelo impugnante;

2- Que do contribuinte de CNPJ 03.478.413/0001-74 (Confirme Refeições e Serviços Ltda.) também não representam operações com produtos comercializados pelo impugnante, bem como não se confirma a ocorrência material das operações,

3- Que em relação a outros fornecedores, como Parque Elétrico, Sigma Informática, bem como fornecedores de outros estados, as operações não são comprovadamente demonstradas que foram realizadas pelo impugnante

4- Que ainda com relação à primeira 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.

5- Com relação à segunda ocorrência, deve ser observado que operações fundadas nos documentos fiscais 459 e 460, cujo recolhimento se deu na forma de diferença de alíquota, conforme fls. 161 e 168, conquanto estes documentos estão relacionados à fl. 32 com sujeição ao agregado de 30%.

6 – Que o mesmo ocorre com a nota fiscal 010.110 (fl. 167), relacionada com agregado de 30% (fl. 31) e com o documento 010.163 (fl.166), também com 30% (fl. 31), e ainda as Nfs 5615, 5660, 5881 e 6115 (CNPJ 41.004.235/0001-39)

7- Igualmente à ocorrência 01, que "várias operações relacionadas pelos ilustres auditores não foram realizadas pelo impugnante, como por exemplo os documentos fiscais emitidos pela empresa Distribuidora de Alimentos Seridó Ltda.(CNPJ 03.454.838/0001-43), e também as operações realizadas com o fornecedor Oeste Frios Indústria e Comércio Ltda. (CNPJ 05.135.597/0001-03), não reconhecidas pela impugnante;

8- Que há inadequação à multa proposta, configurando a aplicação com efeito de confisco, vedada pelo ordenamento jurídico;

Requer perícia, para definição de materiais de uso e consumo, segundo ele escrituradas no livro contábil (diário e razão), das operações não realizadas pela impugnante e as sujeitas à incidência de agregado que não comportam tal sujeição, indicando perito para esse fim. Pelo que, juntando documentos relativos ao que alega, requer ainda a 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 8.800 documentos não registrados foram mantidas pouco mais de 800 notas fiscais cuja escrituração não fora efetivamente 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. 642, solicitou a revisão dos percentuais de agregação, constantes nos documentos do demonstrativo de fls. 31/68, observando-se o disposto no artigo 69, XXIII, do RICMS, 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, segundo informação dos autuantes, na aplicação do percentual de agregação de 30% (trinta por cento) para todos os produtos, pelo que o valor do ICMS passou de R$ 169.269,94 (cento e sessenta e nove mil, duzentos e sessenta e nove reais e novena e quatro centavos), para R$ 302.585,53 (trezentos e dois mil, quinhentos e oitenta e cinco reais e cinquenta e três centavos), passando a multa a ser de R$ 680.897,18 (seiscentos e oitenta mil, oitocentos e noventa e sete reais e dezoito centavos), sendo elaborado novo demonstrativo, juntado às fls. 645/663.

Foi reaberto o prazo para defesa, que entende que foi apenas parcialmente atendida a determinação do julgador, aplicando-se indiscriminadamente o percentual de 30% de agregação, 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 há severa dúvida quanto ao fundamento e circunstância da multa aplicada, pela ausência de descrição clara e precisa das ocorrências, caracterizando fato passível de nulidade, desde já requerida pelo defendente.

É o que se cumpre relatar.

2. OS ANTECEDENTES

Consta dos autos (fl. 637) que o coletado não é reincidente na prática do ilícito fiscal denunciado.

3. DO MÉRITO

Foi o contribuinte autuado pelas supostas falta de escrituração em livro próprio, no prazo regulamentar, de documentos fiscais, com mercadorias não mais sujeitas a tributação; e falta de recolhimento do ICMS em decorrência de falta de escrituração de notas fiscais de aquisição de mercadorias, detectadas pela conciliação dos respectivos livros fiscais com a documentação correlata para o período fiscalizado.

Em sua defesa, o contribuinte alega, com relação à primeira ocorrência, inicialmente, que vários documentos elencados representam bens que não são mercadorias comercializadas pela autuada, não se comprovando as operações que resultaram na falta de registro de documentos fiscais. Cita como exemplo o contribuinte de CNPJ 03.748.493/0001-74 (Confirme Refeições e Serviços) e o de CNPJ 40.756.983/0001-05 (Posto Olinda), como fornecedores de bens ou produtos não comercializados pela impugnante.

Segundo seu entendimento, esses produtos não são abrangidos pelo rol de objetos de venda, constituindo elemento heterogêneo aos devidos registros no livro Registro de Entradas, por serem considerados materiais de uso e consumo, sujeitos apenas aos lançamentos contábeis da empresa.

Cita ainda outros fornecedores, como "Parque Elétrico e Sigma Informática", entre outros fornecedores do Estado, cujas operações não são reconhecidas pela empresa. O defendente não explica exatamente quais operações não seriam reconhecidas, ou onde estariam as notas fiscais a que se refere, nem CNPJ ou equivalente, no caso da fornecedora "Sigma Informática", ficando prejudicada sua alegação nesse sentido.

Com relação à empresa Parque Elétrico, várias notas fiscais aparecem relativamente a essa fornecedora, como por exemplo a NF 133066, de 15/04/2008, no valor de R$ 1.079,69, cópia juntada à fl. 366. À fl. 367 foi juntado recibo apontando que houve o pagamento no caixa da empresa. Idem à fl. 368, em que consta o recibo pelo pagamento, feito pela "Mercantil Cidade Ltda.", no valor de R$2.009,23, e à fl. 370 o recibo de R$ 1.963,36, referente às NFs números 133067 e 134613, constando à fl. 369 cópia da NF 133067.

E assim sucessivamente, com comprovação de inúmeras operações, como a da NF 146613, de 26/01/09, no valor de R$ 945,37, documento de fl. 425, cujo recibo consta à fl. 426, discriminando os dados da operação, com registro do pagamento no caixa da empresa. Assim, fica completamente prejudicada a mera alegação da autuada de que não efetuou as operações constantes nos documentos fiscais e recibos de pagamento.

Quanto às outras operações, mesmo de bens destinados a uso e consumo, entende-se que não basta o "registro contábil", sendo obrigatório o registro no Livro Registro de Entradas, que é o livro fiscal próprio para esse fim, conforme se depreende do comando do Regulamento do ICMS, Decreto 13.640/97, que especifica a obrigação no artigo:

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;*

O defendente também equivoca-se em outro quesito, ao requerer benefício, pelo 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 impõe uma condicionante, 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 exige que o contribuinte quite integralmente o débito, o que implica em renúncia à demanda na esfera administrativa..

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. A segunda ocorrência também é semelhante à primeira, também derivando da falta de escrituração de documentos fiscais, apenas sendo separada por tratarem-se de mercadorias tributáveis.

O defendente alega ainda em sua defesa que o auto de infração e seu demonstrativo estaria cercado de incertezas, argumentando, no item 36, que a acusação é de falta de recolhimento do ICMS, mas inversamente a fiscalização lança multa regulamentar sobre elemento de obrigação acessória, ou seja, acerca de ausência de registro de documentos.

Sobre esse aspecto, o Código Tributário Nacional reza que:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Ou seja, a falta de registro de nota fiscal de mercadoria resulta no direito à cobrança do tributo, porque resulta, consequentemente, também em uma saída sem o devido registro, nos termos da legislação pertinente, no caso o RICMS/RN:

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;*

O autuado reclama ainda que em algumas operações, relacionadas pelos documentos 459 e 460, de fl. 161v e 168v, "o recolhimento se deu na forma de DIFAL", conforme art. 82, mas foram sujeitos ao valor agregado de 30%, o mesmo ocorrendo com a NF 010.110 (fl. 167), 010.163 (fl. 166), e outros documentos da mesma natureza, por exemplo NFs 5615, 5660, 5881 e 6115 (CNPJ 41.004.235/0001-39), de relação nas fls. 66/67.

Nesse aspecto, o regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 13640/97 é claro ao equiparar como saídas tributáveis as mercadorias encontradas no estabelecimento sobre as quais não haja o devido registro de escrituração no livro Registro de Entradas, conforme especificado acima, 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)*

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, diante da falta de comprovação da ocorrência das operações por parte do ora defendente, revela-se frágil, considerando-se os seguintes elementos.

Afirma o defendente, no item 43, que não há comprovação de recebimento nas operações relativas aos documentos fiscais emitidos pela empresa Distribuidora de Alimentos Seridó Ltda (CNPJ 03.454.838/0001-43), sendo que "também não reconhece as operações realizadas com o fornecedor Oeste Frios Indústria e Comércio Ltda (CNPJ05.135.597/0001-03)".

Inicialmente, verifica-se que o livro Registro de Entradas, de fls. 558 e seguintes é omisso, porquanto nele não consta o código (ou CNPJ) do emitente, o que permitiria verificar se há regularidade de transações entre a autuada e os fornecedores, sobretudo diante da afirmação genérica de que "não reconhece as transações" com determinado fornecedor. De quais transações estamos a tratar? O que se revela do demonstrativo Relatório Nota Fiscal, juntado pela autuada às fls. 552 a 557, é que apenas no exercício de 2008, segundo o documento, constam mais de um milhão de reais em transações ou compras feitas pela autuada à fornecedora Oeste Frios Indústria e Comércio Ltda., quase que diárias, revelando uma regularidade absoluta. Logo, descabida é a afirmação do "não reconhecimento das transações", de forma genérica, pois não se sabe de quais transações estaríamos a falar, relativamente a este fornecedor.

Com relação à Distribuidora Seridó, constam comprovantes de diversas transações nos autos, como por exemplo as operações de fls. 172 e seguintes: como a transação constante na NF 56092, de 04/02/2009, no valor de R$ 1.815,6, cujo comprovante de recebimento está anexado à fl. 173, constando ainda, à fl. 174, o exato pedido, de nº 587519, referente àquela transação, com os mesmos produtos e valores, constando o nome da autuada como cliente, o motorista/entregador, e que a cobrança foi feita em dinheiro. Consta até o registro da devolução de um quesito, sardinha, pelo motivo de que a conservação "não era tomate, era óleo" .

E assim sucessivamente, como NF 597780, de 10/02/09, de R$ 619,00, documento de fl. 175, comprovante de recebimento à fl. 176, pedido à fl. 177, constando como pago, ou a NF 599085, de 11/02/09, de R$ 742,50, documento de fl. 178, comprovante de recebimento à fl. 179, e pedido de fl.. 180, em que consta que o "cheque está com vendedor". E assim por diante, segundo quadro abaixo:

NF	FL.	RECIBO	PEDIDO
564815	181	182	183
564816	184	185	186
566499	187	188	189
568270	190	191	192
568716	193	194	195
569229	196	197	198
569230	199	200	201
575210	202	203	204
574632	205	206	207
574635	208	209	210*
574637	211	212	213*
574948	214	215	216
582974	217	218	219

583867	220	221	222

Com relação a outros documentos e operações, verifica-se, relativamente a algumas operações, notadamente as interestaduais, como as das notas fiscais 16831 e 5850, documentos de fls. 148 e 149, em que nos versos constam as etiquetas apostas nos postos fiscais, bem como carimbos dos auditores por onde as mercadorias transitaram, o mesmo acontecendo, por exemplo, com as mercadorias da NF 460, de fl. 168, cuja etiqueta está no verso.

Outras operações também são provadas por outros meios, como a da fornecedora Panificadora Seridó (Seridoense Com. e Ind. de Alimentos Ltda-ME), cuja NF 7431, de 01/07/09, no valor de R$ 813,00, que é acompanhada de declaração de fl. 170, e Registro de Saídas de fl. 171.

Outras empresa fazem questão de juntar ainda outros documentos e livros relativos às operações, como por exemplo a empresa Serraboi Distribuidora de Alimentos Ltda., cuja venda de R$ 716,30, feita pela NF 6374, documento de fl. 144, é acompanhada pela cópia do livro Razão, de fl. 145. A empresa Sol Comercial Distribuidora Ltda., junta à NF 30530, de fl. 415, o Recibo de fl. 414. A empresa DBA Comercial Ltda. junta àa fls. 228 e 229 Listagem de Participantes, com comprovação das NFs 1077, 140409 e 14011 para a autuada.

Ou então outros documentos que não deixam a menor sombra de dúvida, pela sua inequivocidade, como as fornecidas pela empresa Granja Aviforte Ltda., que apresenta relação de títulos pagos da autuada, elaborada e fornecida pela Caixa Econômica Federal, documento de fl. 404, em que por exemplo consta a NF 27728, de fl. 01/09/08.

O Espelho de Retorno do cedente Wagner Carlos dos Santos, também da Caixa Econômica Federal, demonstra o pagamento e liquidação de diversas notas fiscais quitadas pela autuada, Mercantil Cidade, como a NF 4027/5477, de 05/05/09, e a 4250/5840, de 05/05/09, entre outras, conforme documento de fl. 232.

Também seria muito difícil o contribuinte, ora autuado, dizer que não adquiriu a máquina "impressora fiscal" marca BEMATECH junto à empresa Anabaltec, constante da NF 2912, emitida em 18/03/08, no valor de R$ 2.400,00, documento de fl. 343, em que constam as especificações e números da máquina e impressora, que foi paga à vista, com desconto de R$ 100,00, segundo documento de fl. 344 e Recibo 5266/08, de fl. 345..

Da mesma forma, entende-se, que o documento Listagem de Títulos, Cobrança Integrada, emitida pelo Banco do Brasil S/A, juntada às fls. 335 e 336, serve de forma inconteste da ocorrência e veracidade das transações nela descritas, entre outras infinidades de elementos que levam sempre à mesma conclusão: a de que só um verdadeiro complô nacional para fraudar o pobre comerciante ora autuado, com a participação de diversas e renomadas empresas, como a Volkswagen, por exemplo (docto. de fl. 380), e das maiores instituições bancárias do país poderia corroborar suas frágeis alegações de inexistência de relações comerciais entre elas.

Por essa razão, e por estarem os documentos que embasam a autuação, assim como não se comprova a escrituração devida, e pela falta de questionamento

da maioria dos eventos, entende-se protelatória a defesa, nos termos do artigo 84 e 85 do Regulamento do PAT.

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;*

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, dois comentários a respeito dos últimos argumentos usados pelo defendente, o primeiro quanto ao pedido de perícia, e o segundo quanto ao caráter da multa. Primeiramente, indefere-se, pelos elementos analisados, o pedido de perícia, por considerar-se meramente protelatória. Quanto à multa, 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. 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 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."

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". 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,)

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$ 857.320,73 (oitocentos e cinquenta e sete mil, trezentos e vinte rais e setenta e três centavos), além do ICMS devido, no valor de R$ 169.269,94 (cento e sessenta e nove mil, duzentos e sessenta e nove reais e noventa e quatro centavos), totalizando o montante de R$ 1.026.590,67 (um milhão, e vinte e seis mil, quinhentos e noventa reais e sessenta e sete centavos).

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

COJUP, Natal (RN), 19 de dezembro de 2013

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