

DECISÃO n.º.: 226/2014 – COJUP  
PAT n.º.: 360/2014 – SUSCOMEX - 1ª. URT (protocolo n.º. 77911/2014-4)  
AUTUADA: COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV  
ENDEREÇO: RUA DR. WALTER BELLIAN, 2230, S/ COMPLEMENTO DISTRITO  
INDUSTRIAL, JOÃO PESSOA/PB – CEP: 58082-055

AUTUANTE: Marcos Antonio da Costa Silva – Mat. 190.886-3

DENÚNCIA:

**1** – O autuado deixou de recolher o ICMS devido por substituição tributária, de sua responsabilidade, relativo a notas fiscais de sua emissão, no período de 02/2012, 04/2012, 06/2012 e 07/2012, retido e destacado nas operações interestaduais com bebidas, o qual estava obrigado por força do Art. 150, III, c/c Art. 130-A, II, alínea “c”, itens 1 e 3 e Art. 852, §1º do RICMS/RN, destinadas ao RN, não listadas no Livro Registro de Saídas da Escrituração Fiscal Digital do Contribuinte, conforme demonstrativos em anexo.

**EMENTA: ICMS – Ausência de recolhimento do IMPOSTO devido por substituição tributária. NFs-e regularmente emitidas. Contribuinte alega que teria havido erro sistêmico, mas que notas fiscais teriam sido canceladas. Pedido de cancelamento feito após ação fiscal, não se caracterizando a espontaneidade pretendida, nos termos do art. 138 do CTN. Requerimento prejudicado pela ausência de data e identificação do responsável ou dos documentos que se pretendia cancelar. Cancelamento apenas nos “registros internos” inválido. Notas fiscais eletrônicas continuam aparecendo como Autorizadas, e não canceladas, no sistema da Receita Federal. Descabida alegação de multa confiscatória – Denúncia que se confirma – AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE.**

## **1 - O RELATÓRIO**

### **1.1 - A Denúncia**

De acordo com o Processo Administrativo Tributário n.º. 00360/2014 – SUSCOMEX - 1ª URT, lavrado em 03 de abril de 2014, a empresa acima qualificada, teve contra si lavrada a denúncia fiscal: 1. O autuado deixou de recolher o ICMS devido por substituição tributária, de sua responsabilidade, relativo a notas fiscais de sua emissão, no

período de 02/2012, 04/2012, 06/2012 e 07/2012, retido e destacado nas operações interestaduais com bebidas, o qual estava obrigado por força do Art. 150, III, c/c Art. 130-A, II, alínea "c", itens 1 e 3 e Art. 852, §1º do RICMS/RN, destinadas ao RN, não listadas no Livro Registro de Saídas da Escrituração Fiscal Digital do Contribuinte, conforme demonstrativos em anexo, com indicação de infração ao Art. 150, III, c/c Art. 130-A, todos do RICMS, aprovado pelo Dec. 13.640/97.

Ainda em concordância com a denúncia oferecida, a falta detectada ensejou a punibilidade prevista no artigo 340, inciso I, alínea "e", c/c Art. 133 do decreto vigente, sendo exigido da autuada R\$ 155.663,42 (cento e cinquenta e cinco mil, seiscentos e sessenta e três reais e quarenta e dois centavos) de ICMS, e R\$ 311.326,84 (trezentos e onze mil, trezentos e vinte e seis reais e oitenta e quatro centavos) a título de multa, totalizando R\$ 466.990,26 (quatrocentos e sessenta e seis mil, novecentos e noventa reais e vinte e seis centavos).

Apensos aos autos, dentre outros documentos temos: Cópia da Ordem de Serviço nº 14113, Termo de Intimação Fiscal, Termo de Recebimento Parcial de Documentos, Informação de AR, Extrato Fiscal do Contribuinte, Consulta a Cadastro, Demonstrativo da Ocorrência, Relatório Circunstanciado de Fiscalização, Termo de Ocorrência, Termo de Ressalva pela não localização de representante legal, CD de mídia em anexo, Termo de Informação sobre Antecedentes Fiscais, e Substabelecimento.

## 1.2 – DA IMPUGNAÇÃO

O autuado apresenta, em data de 06 de junho de 2014, peça de impugnação à denúncia ofertada pelo fisco do Rio Grande do Norte (doc. de fls. 56 a 77), onde em síntese vem alegando:

1. Preliminarmente, da ilegitimidade passiva das pessoas físicas notificadas sobre o Auto de Infração 360/2014;
2. Da insubsistência da exigência fiscal pela inexistência de fato gerador, em virtude do cancelamento da operação;
3. Da inaplicabilidade de presunção, tendo em vista que o fiscal da Fazenda Estadual constatou a existência de notas fiscais, com situação de autorizada, que não foram consideradas no cálculo do tributo devido e, que a partir dessa presunção, extraiu outra, qual seja, a de que a impugnante teria deixado de recolher, na qualidade de substituto tributário, o ICMS-ST retido na fonte nas operações interestaduais ao Estado do RN, no

542

exercício de 2012, tendo efetuado, por tal razão, o lançamento do imposto e a aplicação da penalidade de 200%;

4. Da exorbitância, pelo caráter confiscatório, da multa aplicada;

5. Diante do exposto, juntando cópias do requerimento evocando o instituto da denúncia espontânea dirigido à Secretaria da Fazenda da Paraíba, com o eventual deferimento, requer o reconhecimento de ilegitimidade das pessoas físicas notificadas como responsáveis, excluindo-os, de forma expressa, do polo passivo do PAT em questão, e a improcedência do lançamento fiscal, ante a inexistência de fato gerador. Subsidiariamente, requer a declaração de nulidade da multa aplicada ou, sua redução e, por fim, pugna que todas as publicações e intimações relativas ao caso sejam realizadas em nome de Bel. Bruno Novaes Bezerra Cavalcanti, OAB/PE 19353, sob pena de nulidade.

### 3. DA CONTESTAÇÃO

A autoridade fiscal responsável pela autuação se pronuncia em sede de contestação à defesa do contribuinte (doc. de fls. 373 a 377), argumentando em síntese:

1. Que seguiu o rol dos representantes informados pela própria empresa e constantes do seu cadastro fiscal nesta SET-RN;

2. Que em 18/10/2013 o primeiro termo de intimação fiscal foi enviado via DTE, e requisitava a apresentação de justificativa documental que amparasse o cancelamento extemporâneo das notas fiscais com status de autorizadas no portal nacional da NFE. Com isso, a empresa enviou cópias dos Livros Registro de Saídas referentes aos períodos solicitados, mas não se tratavam dos Livros Fiscais da EFD na forma prescrita no ato COTEPE ICMS 09/2008, mas de outro modelo de controle interno da empresa;

3. Que a autuada carrega aos autos um requerimento seu, dirigido ainda à Secretaria de Estado da Receita da PB, onde utilizou-se do instrumento da Denúncia Espontânea e invocando os princípios da fungibilidade e da razoabilidade, pleiteia o reconhecimento do cancelamento de notas fiscais, as quais não elenca objetivamente no corpo do requerimento;

4. Com isso, o que se observa da análise documental carreada aos autos é que não é possível garantir que o pedido de cancelamento de notas fiscais da autuada junto a SER-PB, consubstanciado no processo exibido na fl. 292, se refira às mesmas notas fiscais objetos do Auto em comento;

842

5. Que em consulta ao sítio do Portal Nacional da NFE, na data deste pronunciamento fiscal, 07/07/2014, verificamos ainda constar o mesmo status de "autorizadas" nas treze notas fiscais objetos do Auto de Infração nº 360/2014 e desse modo não há como não pugnar pela manutenção da autuação;

6. Diante do exposto, requer a procedência do Auto de Infração.

## 2 – OS ANTECEDENTES

Consta nos autos, fl. 42, que o contribuinte não é reincidente na prática do ilícito apontado.

### **DO JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE**

Do passeio pelos autos, observo que razão assiste ao nobre autor do feito, quando propugna pelo conhecimento da defesa carreada aos autos eis que atende aos requisitos mínimos de admissibilidade. Ademais, impulsionado pelos princípios da busca da verdade material dos fatos, e em prestígio ao direito de recurso, dela conheço.

Conhecida a presente defesa, passa-se a discorrer sobre as razões de fato e de direito que contornam o auto de infração de que cuida a inicial com a consequente prolação da decisão de mérito.

### **DO EXAME PRELIMINAR**

Em sede preambular, antecedendo-se ao mérito da questão propriamente dito, a meu juízo, o processo atende aos pressupostos regentes da espécie, notadamente, 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 exercer o seu direito de se defender com amplitude, respeitando-se, assim, os princípios constitucionais afetos ao tema.

De fato, não vislumbro qualquer mácula de nulidade que possa contaminar o feito de que cuida a inicial; a descrição das denúncias refletem com clareza solar os fatos que realmente aconteceram e o enquadramento legal guarda perfeito liame com a conduta denunciada. A penalidade proposta, por seu turno, emana de Lei, sendo a específica para as hipóteses que se apresentam.

Demais disso, o presente lançamento se aperfeiçoou dentro do lustro decadencial, conforme se depreende dos próprios autos.

## 3 – O MÉRITO

Foi o contribuinte autuado sob a acusação de ter emitido notas fiscais com eventual ICMS devido por substituição tributária, nos períodos de fevereiro, abril, junho e

Handwritten mark or signature.

julho de 2012, e que teria sido retido e destacado nas operações interestaduais com bebidas, destinadas a contribuintes deste Estado do Rio Grande do Norte, mas não recolhido. O demonstrativo da ocorrência elenca as notas fiscais números 72891, 74291, 74293, 74294, 74295 e 74296, de fevereiro de 2012, n<sup>o</sup>s 76441, 76447 e 76448, de abril de 2012, n<sup>o</sup> 79708, de junho de 2012, e n<sup>o</sup>s 80914 e 81790, de julho de 2012.

A autuada, através de seu representante legalmente habilitado, não nega a existência e escrituração dos documentos, mas contesta a legitimidade do lançamento, por diversos fatores, aos quais pormenorizadamente avaliaremos, a seguir.

Inicialmente, pugna pela “ilegitimidade das pessoas notificadas sobre o auto de infração n<sup>o</sup> 0360/2014”, citando o artigo 135 do Código Tributário Nacional (CTN), entendendo assim que “tal situação macula qualquer lançamento em relação às pessoas físicas”, não sendo dotado o lançamento de eficácia, nesse sentido.

A priori, realmente causa estranheza que empresa de tal porte, de âmbito multinacional, tenha que ter sido citada por edital, como se desconhecido fosse seu paradeiro. Mas inicialmente, vê-se, pelo Extrato Fiscal de fl. 27, que o endereço utilizado foi o do cadastro fornecido pela própria empresa, quando de sua inscrição no Cadastro de Contribuintes deste Estado, rua Dr. Walter Bellian, 2230, Dist. Ind. João Pessoa-PB, CEP 58082-005.

Pelo que, entende-se que o papel da Intimação é dar ciência ao contribuinte que ele está sendo fiscalizado, para prestar os esclarecimentos devidos, ou dar ciência ao autuado da autuação, permitindo sua defesa e acesso ao contraditório. Tudo conforme prevê o Código de Processo Civil, e também, no presente caso, os termos do Decreto 13.796/98, que regulamenta os Procedimentos e Processos Administrativo-Tributários no RN, o qual prevê:

**Art. 13.** *A intimação é o ato pelo qual se faz a exigência do cumprimento da obrigação tributária ao autuado ou interessado, a fim de que faça ou deixe de fazer alguma coisa.*

**Art. 14.** *Não sendo possível a intimação pessoal do contribuinte, pode a mesma ser feita na pessoa de seu mandatário, preposto, empregado administrativo ou advogado legalmente habilitado nos autos.*

**§ 1<sup>o</sup>** *No caso da inatividade do sujeito passivo, sua intimação poderá ser efetivada na pessoa de todos ou de um de seus sócios, no endereço de sua residência ou domicílio tributário.*

Assim, como o Extrato Fiscal citado, documento de fl. 27, revela quanto à situação cadastral da empresa como Baixado-Data da Baixa: 14/02/2014, em não sendo localizada a empresa, é lícito à autoridade preparadora realizar a intimação na pessoa dos

representantes legais, ou sócios, conforme indicados na Consulta a Cadastro da empresa, documento de fls. 28, 29 e 30, ou seja, nas pessoas indicadas pela própria autuada, nos endereços fornecidos.

No entanto, consta dos autos, à fl. 47 e seguintes, procuração dada pela empresa a seu representante legal, e deste, consta o Substabelecimento ao advogado Bruno Novaes Bezerra Cavalcanti, documento de fl. 45, entendendo-se então como legal, tendo cumprido seu objetivo, a ciência aposta no Termo de Ciência, Intimação e Recebimento da 2ª Via do auto de infração, conforme documento de fl. 44.

Sendo a intimação em última análise um instrumento para dar ciência que contra o acusado corre um determinado processo, facultando-lhe o acesso ao direito de defesa e contraditório, entende-se então que o presente processo e as correspondentes intimações cumpriram o fim a que se destinam, considerando a defesa apresentada. De resto, entende-se que na ausência da pessoa jurídica, os sócios respondem solidariamente pelos atos praticados pelos funcionários legalmente designados como responsáveis.

Mas adentrando-se o mérito propriamente dito, que é o que nos interessa, o próprio contribuinte, na fl. 62, demonstra não haver dúvida quanto à origem do fato que gerou o auto de infração, conforme notas fiscais eletrônicas discriminadas no demonstrativo constantes na peça defensiva, naquela folha.

Mas alega, no entanto, que, referentemente “às notas fiscais listadas, foram devidamente canceladas, não havendo, portanto, que se falar em recolhimento de ICMS, substituição tributária, uma vez que não houve circulação de mercadoria”.

Na folha 63, ainda dentro da sua peça defensiva, alega o defendente que o referido “pedido de cancelamento administrativo foi tombado sob o nº 0351422014-0, conforme protocolo anexo (doc. 05)”, constando na mesma página cópia do protocolo do processo. Ainda segundo o teor da defesa, na mesma folha nº 63 dos autos, garante o representante legal do contribuinte que houve o “efetivo cancelamento das notas fiscais”, o que levou a que o requerimento fosse apreciado e deferido pela Secretaria da Fazenda da Paraíba, juntando (“docto. 06”), conforme “Figura 3-Registro do deferimento do pedido para cancelamento das NF-e”.

De tal modo que entende não ter havido qualquer prejuízo para este Estado, pela ausência de imposto devido, e qualquer cobrança seria um confisco, tudo levando à inaplicabilidade de presunção de ausência de recolhimento. Em seu entender, não pode haver uma condenação com base em presunção, sem que assim sendo, não seja ferido o princípio da estrita legalidade e da segurança jurídica, e todo um conjunto de princípios constitucionais, como o confisco.

f. 43

Como o contribuinte evoca antes de mais nada o princípio da legalidade, torna-se necessário averiguar-se o que diz a legislação a respeito da conduta perpetrada pela empresa, através de seus representantes legais. Inicialmente, a respeito de notas fiscais e seus cancelamentos. Alega o contribuinte que promoveu o cancelamento das referidas notas fiscais objetos da autuação devido a um "ERRO SISTÊMICO". Não fica suficientemente esclarecido qual teria sido exatamente tal erro, a perseguir as várias notas fiscais que teriam sido canceladas.

Além do que, conforme se verá, há na legislação um prazo para que o cancelamento de nota fiscal regularmente autorizada e emitida seja feito, originalmente de 24 (vinte e quatro horas). No caso da autuada, então, entende-se que não houve o respeito à legislação, objetivamente falando. Subjetivamente, fica até difícil acreditar-se que tenha havido "erros sistêmicos" em tantos períodos, referentes a tantas notas fiscais, em datas que ultrapassam o período de um semestre (entre 03/02/2012 e 20/07/2012). Tal ordenamento começa no Ato COTEPE nº 33/08, abaixo citado:

No Ato COTEPE nº 33/2008 (DOU 01.10.2008), ficou estabelecido que a NF-e não poderá ser cancelada em prazo superior a 24 horas, contando-se do momento em que foi concedida a respectiva Autorização de Uso da NF-e, e desde que não tenha ocorrido a circulação da mercadoria ou a prestação do serviço.

Nos casos em que a operação não tenha sido realizada e o cancelamento não tenha sido transmitido no prazo referido acima, a correção deve ser realizada através da emissão de NF-e de estorno, com as seguintes características:

- a) finalidade de emissão da NF-e (campo FinNF-e) = "3 - NF-e de ajuste";
- b) descrição da Natureza da Operação (campo natOp) = "999 - Estorno de NF-e não cancelada no prazo legal";
- c) referenciar a chave de acesso da NF-e que está sendo estornada (campo refNF-e);
- d) dados de produtos/serviços e valores equivalentes aos da NF-e estornada;
- e) códigos de CFOP inversos aos constantes na NF-e estornada;
- f) informar a justificativa do estorno nas Informações Adicionais de Interesse do Fisco (campo infAdFisco)."

Também deverá lavrar um Termo no Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências, modelo 6, explicando o ocorrido, e anexar uma declaração do destinatário de que não recebeu a mercadoria constante nessa NF-e.

294

Embora, pelo que se entende, tal obrigatoriedade teria sido prorrogada, passando a vigor apenas a partir de 01/01/2012, as operações em comento já estariam dentro da regra instituída pelo referida norma:

### **ATO COTEPE ICMS N° 35, DE 24 DE NOVEMBRO 2010**

*\* Publicado no DOU de 30.11.10.*

***Dá nova redação ao art. 2º do Ato COTEPE/ICMS nº 13/10 que altera o Ato COTEPE/ICMS nº 33/08 que dispõe sobre os prazos de cancelamento de NF-e e de transmissão de NF-e emitida em contingência, conforme disposto no Ajuste SINIEF 07/05.***

***O Secretário-Executivo do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, no uso de suas atribuições que lhe confere o art. 12, XIII, do Regimento da Comissão Técnica Permanente do ICMS - COTEPE/ICMS, de 12 de dezembro de 1997, por este ato, torna público que a Comissão, na sua 143ª reunião ordinária, realizada nos dias 23 a 25 de novembro de 2010, em Brasília, DF, decidiu:***

***Art. 1º* Passa a vigorar com a seguinte redação o art. 2º do Ato COTEPE/ICMS nº 13, de 17 de junho de 2010:**

***"Art. 2º* Este ato entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2012."**

***Art. 2º* Este ato entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.**

**MANUEL DOS ANJOS MARQUES TEIXEIRA**

Ora, o registro de protocolo juntado pela defesa mostra que o Processo em comento, número 0351422014-0, junto à Secretaria do Estado da Receita da Paraíba, referente ao "Cancelamento de NF-e conforme requerimento em anexo" foi realizado apenas em 19/03/2014. Ou seja, o prazo de 24 horas previsto pode até ser ultrapassado, em casos excepcionais, devidamente justificados e conhecidos pelos entes fazendários, mas não tem cabimento que após regular fiscalização, e depois de devidamente intimado pelo Fisco para o cumprimento de suas obrigações tributárias, tenha se lembrado o contribuinte de requerer o cancelamento de notas fiscais emitidas dois anos antes.(???) Tal extemporaneidade e desrespeito à legislação soaria como um acinte, em termos de desorganização, tratando-se de empresa de tal porte.

Além do que, prejudicada fica tal alegação de cancelamento, pois são iníquas as providências tomadas após a ação da fiscalização. Nos termos do Código Tributário Nacional (CTN), Lei Complementar 5.172/66, que assim trata a matéria

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. ***Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.*** (grifo nosso).

Assim sendo, não pode ser considerado o pedido de cancelamento de notas fiscais, tomado apenas após o procedimento fiscal. Ademais, o Protocolo do referido pedido, citado na defesa, acima mencionado, consta também na fl. 287 dos autos. Nele, é requerido o cancelamento de NF-e, “CONFORME REQUERIMENTO EM ANEXO”.

Ora, pelos autos, o tal “requerimento em anexo” só pode ser o documento de fls. 288 a 290, um documento que revela-se apócrifo, sem assinatura ou identificação do responsável, e sem data de sua emissão. Como diz o autuante, a despeito da extemporaneidade, ainda não haveria como saber se tal requerimento correspondente às notas fiscais objeto da autuação. O que representa aparentemente um acinte, um menosprezo a qualquer inteligência mediana, entende-se, pela total ausência de qualquer validade legal, para os fins a que se destina. Em termos de denúncia espontânea, a que se propõe, recebendo a expressão grifo do autor, depreende-se que é a verdadeira antítese do instituto.

Afinal, pretende o suposto autor, em nome dos princípios da FUNGIBILIDADE e da RAZOABILIDADE, também grifados no documento, a regularização, através do cancelamento, de notas fiscais, que não são sequer elencadas no tal requerimento, sob alegação de “problema sistêmico enfrentado”, já mencionado, constando no entanto a informação de que já teriam sido “canceladas em sistema interno”. Oriundo, mesmo que de uma filial, de empresa de tal porte, tal pretensão soa de um amadorismo, ou então de uma má-fé, realmente dignos de nota.

Fungibilidade é a substituição de uma coisa por outra, dispensando o outro princípio evocado (razoabilidade) explicação, face à total falta de razoabilidade contida no imbróglio, já pormenorizadamente esmiuçado nos autos. Por essa razão, certamente, é que as notas fiscais objeto da autuação, segundo o autuante, até a data da sua contestação à impugnação, ainda apareciam sem registro do cancelamento.

Talvez porque, sendo vedado pela legislação, não seria possível tal operação. Pelo menos, é o que se depreende do fato de que até o momento desta decisão, ou mais precisamente na data de 06/08/2014, segundo documento que a esta decisão de anexa, as notas fiscais que levaram ao lançamento ainda apareçam no sistema como AUTORIZADAS, não havendo registro do suposto cancelamento, segundo, por exemplo, a NF-c nº 80914, de 04/07/2012, uma das constantes do auto de infração, colhida ao acaso como ilustração ou amostragem da situação dos referidos documentos, repita-se, cópia juntada a esta decisão.

80

### **Da Confiscatoriedade da multa aplicada**

Chega-se, por fim, a um último ponto de discórdia evocado pelo contribuinte, ao entender que a multa aplicada seria, a seu ver, dotada de cunho confiscatório. Pode-se até arguir que a multa atingiria certo vulto, em comparação com o imposto devido, já que chega a 200% (cento e cinquenta por cento) do valor “sonogado”.

Mas inicialmente, como se defendem os autuantes, todos os atos praticados por eles praticados foram pautados pela legalidade, pois obedeceram estritamente aos comandos legais que regulam a matéria, não podendo os agentes fiscais do princípio da legalidade se afastar, por ser a atividade vinculada, de modo que a penalidade aplicada, constante no Art. 340, I, “e”, do RICMS/RN, nada mais é que a repetição do previsto na Lei 6968/96, no art. 64, I, “c”.

*Art. 64. Serão punidas com multa as seguintes infrações à legislação do imposto:*

*I - com relação ao recolhimento do imposto:*

...

*e) deixar de recolher, no todo ou em parte, o imposto de responsabilidade do contribuinte substituto que o houver retido; duzentos por cento do valor do imposto retido e não recolhido;*

Logo, conforme se vê pela doutrina, legislação e jurisprudência examinada, não caberia à esfera administrativa ir contra dispositivo que não foi objeto de apreciação judicial, classificando-a de norma manifestamente ilegal. Nesse sentido, leciona o jurista Luciano Amaro: “A qualificação da gravidade da infração é jurídico-positiva, vale dizer, é o legislador que avalia a maior ou menor gravidade de certa conduta ilícita para cominar ao agente uma sanção de maior ou menor gravidade.”<sup>1</sup>

Ademais, sobre a possibilidade da chamada multa punitiva ser vista como uma “multa confiscatória”, é certo que a Constituição Federal veda a “utilização de tributo com efeito de confisco” (art. 150, IV), contudo, multa punitiva não é tributo, mas, sanção, e quando aplicada o é por meio de um Auto de Infração, portanto, pressupondo o devido processo legal.

Merece destaque os ensinamentos do tributarista Sacha Calmon que sobre o tema, assim leciona:

Multa é prestação pecuniária compulsória instituída em lei ou contrato em favor de particular ou do Estado, tendo por causa a prática de um ilícito (descumprimento de dever legal ou contratual)  
Aqui, vai-nos interessar a multa ex lege ou legal (de que a fiscal é subespécie)

<sup>1</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 10ª ed. Saraiva. p. 419

Diferencia-se do tributo porque neste a prestação pecuniária compulsória em prol do Estado ou de pessoa por ele indicada, exercendo função paraestatal, tem por causa a realização de um fato lícito qualquer (ter renda, ser proprietário, exportar, receber serviços públicos, ter imóvel valorizado por obra pública, ser empregador etc.)<sup>2</sup>

Ressalte-se, assim, que ao contrário do apregoado pelo defendente, não há provas do efetivo cancelamento, e a atitude do contribuinte representa mais que o resultado é a diminuição indevida do tributo a pagar, e em última análise uma apropriação indébita, um enriquecimento ilícito.

Assim posiciona-se a melhor doutrina, como, nesse sentido, 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.”

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 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

---

<sup>2</sup> CÔELHO, Sacha Calmon Navarro, Teoria e Prática das Multas Tributárias, 2ª ed. Foronso, p. 41

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”.

Portanto, dúvida não há de 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.

Igualmente, 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.

Assim igualmente, salutar é a doutrina trazida aos autos por mestres do direito tributário pátrio, como Luciano Amaro, que assim trata do dolo, em *Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Saraiva, 10ª ed. 2004, à fl. 423:

*["Dolo específico' é a vontade de obter um determinado resultado com a ação realizada (por isso chamado, também, de 'dolo de resultado'); a infração não se configura toda vez que certo ato é praticado, mas somente quando ele visa a um determinado objetivo. A expressão dolo específico (e pior ainda, o 'dolo genérico') não goza da simpatia dos criminalistas, não obstante sua utilidade didática. O que se dá, em tais*

*figuras delituosas, é que o tipo é integrado pela intenção de atingir determinado resultado, sem a qual, portanto, ele não se aperfeiçoa. Embora o resultado não seja necessário para o aperfeiçoamento do tipo, a intenção de atingir esse resultado é indispensável. (grifos nosso)*

Na mesma linha posicionou-se o saudoso mestre pernambucano Aníbal Bruno, citado pelo não menos ilustre tributarista recifense José Souto Maior Borges, em seu Lançamento Tributário, São Paulo. Ed. Malheiros, 2ª ed., 1999, pág. 350:

*“Na medida, entretanto, em que o dolo se identifica com determinada manifestação da vontade tendente a uma aplicação defeituosa das normas tributárias, porque é a forma comum mais grave do elemento subjetivo da culpabilidade, poderá ser aceita a opinião de que o dolo se constitui num elemento integrante da fraude quanto da simulação.”*

Assim consta em conhecida enciclopédia virtual, a respeito do dolo: “em Direito Penal, segundo a Teoria Finalista da Ação, dolo é um dos elementos da conduta que compõem o fato típico. Caracteriza-se pela vontade livre e consciente de querer praticar uma conduta descrita em uma norma penal incriminadora.

*“Uma ação dolosa, por si só, não pressupõe a existência de um crime, pois faz-se necessária a configuração do injusto penal, que é a constatação, no caso concreto, da presença do fato típico com a ilicitude (não estar amparada em nenhuma excludente de ilicitude/antijuridicidade), bem como, se o agente era culpável (inexistir qualquer eximente de culpabilidade).*

*“Segundo a redação do Código Penal do Brasil (artigo 18, inciso I), é dolosa uma ação quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. A doutrina jurídica observa que o Código Penal Brasileiro adotou as Teorias da Vontade e do Assentimento, respectivamente, para caracterizar uma ação dolosa, e portanto, este subdivide-se em duas modalidades - dolo direto e dolo eventual:*

- *O primeiro é o dolo propriamente dito, ou seja, quando o agente quer cometer a conduta descrita no preceito primário da norma supra mencionada, alguns doutrinadores chegam a classificar o dolo direto em primeiro grau e segundo grau, aquele diz respeito ao fim de agir e aos meios empregados; e este, aos efeitos concomitantes (colaterais) de uma ação.*
- *Já o dolo eventual é aquele em que o indivíduo, em seu agir, assume o risco de produzir determinado resultado, anuindo com sua realização.”*

A caracterização do dolo, na conduta do contribuinte, deriva de três elementos. Inicialmente:



- a) A CONDUTA ANTIJURÍDICA, em face do descumprimento das normas específicas acima mencionadas, e a forma como deveria tê-lo sido feita;
- b) A CONSCIÊNCIA DO ATO PRATICADO, evidenciado na prática recorrente do ilícito
- c) O RESULTADO ATINGIDO, notadamente a falta de recolhimento do imposto devido, em função da prática adotada.

Outros mestres também tratam da matéria, no seguinte sentido, como Estevão Horvath - *O princípio do não-confisco no Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2002. p. 114*, em que 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.”*

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-Apeleação: 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*

Silvio Amorim de Barros  
Julgador Fiscal

344



*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.)

Tal discussão, como não poderia deixar de ser, já chegou até a Corte Suprema, que em recente decisão, assim se posicionou:

**AI 830300 AgR-segundo / SC - SANTA CATARINA**  
**SEGUNDO AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO**  
**Relator(a): Min. LUIZ FUX**  
**Julgamento: 06/12/2011**      **Órgão Julgador: Primeira Turma**  
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. CARMEN 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 extraordinária. 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 falte em cerceamento de defesa pelo indeferimento de prova pericial, vês que, a par de oportunizados outros 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

Silvio Amorim de Barros  
Julgador Fiscal

470



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 – MUNICÍPIO – 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.

De tal modo que não há que se falar em natureza confiscatória, pois o seu valor é proporcional ao bem jurídico protegido e proporcional ao dano potencial ao erário do Estado do Rio Grande do Norte. Ou seja, subjetivamente, se a multa poderia ser considerada por demais severa ou pesada a um contribuinte que tenha cometido um pequeno equívoco, o mesmo não se pode dizer de contribuinte que, tendo consciência e sabendo que é indevida a sua atitude, não só não paga o imposto por ele devido, como comete uma apropriação indébita, ao reter um imposto que não lhe pertence e não recolhê-lo, em ato lesivo a toda a sociedade, talvez por acreditar que sua atitude não será descoberta.

No mais, deve-se levar em conta, ainda, o fato de que à ora impugnante foi oportunizado o direito de extinguir o crédito tributário com a redução de sessenta por cento (60%) da multa. Portanto, descabida a pretensão da defesa neste particular.

Por fim, não entende-se como o defendente pretende que se considere confiscatória uma multa de pouco mais de R\$ 311 mil, sobre uma empresa cujo capital social atinge quase R\$ 57 BILHÕES, segundo demonstra o Contrato Social da atuada, à fl. 97.

Feitas essas considerações, podemos concluir que as razões da defendente se revelaram ineficazes para elidir as acusações do fisco do Estado do Rio Grande do Norte no presente processo.

## DA DECISÃO



Pelo acima exposto, e por tudo o mais que dos autos consta, JULGO PROCEDENTE o auto de infração de fl. 01, para impor à autuada a penalidade de R\$ 155.663,42 (cento e cinquenta e cinco mil, seiscentos e sessenta e três reais e quarenta e dois centavos) de ICMS, e R\$ 311.326,84 (trezentos e onze mil, trezentos e vinte e seis reais e oitenta e quatro centavos) a título de multa, totalizando R\$ 466.990,26 (quatrocentos e sessenta e seis mil, novecentos e noventa reais e vinte e seis centavos), prevista na alínea “e” do inciso I do art. 340 do RICMS/RN, sem prejuízo da cobrança dos devidos acréscimos legais vigentes.

**REMETO** os autos à 1ª URT, para ciência das partes e adoção das demais providências legais cabíveis.

Coordenadoria de Julgamento de Processos Fiscais, em Natal, 7 de agosto de 2014.

Sílvio Amorim de Barros  
Julgador Fiscal, AFTE-5, mat. 151.238-2