

MULTA TRIBUTÁRIA SEGUNDO A LEI Nº 6.968/96: UMA ANÁLISE QUANTO À APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA VEDAÇÃO DO CONFISCO

Michael Pedrosa Magalhães¹

Pedro Lopes de Araújo Neto²

RESUMO

A multa tributária é uma espécie de sanção pelo descumprimento de uma obrigação tributária. Nesse sentido, o contribuinte sujeita-se à sanção mais rigorosa das previstas na lei 6.968/96 (Lei do ICMS do Estado do RN): a pena de multa. No entanto, sob o aspecto quantitativo, esta deverá guardar correlação com princípios constitucionais que visam salvaguardar o patrimônio do cidadão, com vistas a preservá-lo dos excessos cometidos pelo fisco. Nesse contexto, a CF/88 estabeleceu a proibição de multas em valores ou percentuais que absorvam parcela relevante do bem particular, de forma desproporcional e desarrazoável. A análise da aplicação dos preceitos constitucionais e normativos da penalidade de multa, segundo a lei nº 6.968/96 objetiva assegurar ao contribuinte-cidadão que os valores das multas estabelecidos na referida lei estão em pela consonância com a constituição federal e com a legislação tributária que norteia o tema.

Palavras-Chave: Multa Tributária. Lei n. 6.968/96. Vedação do Confisco. Aplicabilidade.

PENALTY TAX ACCORDING TO LAW No. 6.968/96: AN ANALYSIS ON THE APPLICATION OF THE CONSTITUTIONAL PRINCIPLE OF SEALING THE CONFISCATION

ABSTRACT

The tax penalty is a kind of penalty for non-compliance of a tax liability. In this sense, subject to the stricter sanctions contributor those prescribed by law 6.968/96 (RN State ICMS Law): a penalty of a fine. However, under the quantitative aspect, it must be correlated with constitutional principles designed to safeguard the assets of the citizen, in order to preserve it from the excesses committed by the tax authorities. In this context, CF / 88 established the prohibition of fines in amounts or percentages that absorb significant portion of the particular good, disproportionate and desarrazoável way. The analysis of the application of constitutional and legislative

¹ Acadêmico do Curso de pós-graduação em Auditoria e Perícia Contábil do Centro Universitário do Rio Grande do Norte (UNI-RN). Email: michael@set.rn.gov.br

² Professor Orientador do Curso de pós-graduação em Auditoria e Perícia Contábil do Centro Universitário do Rio Grande do Norte (UNI-RN). Email: planpedro@yahoo.com.br

provisions of the penalty of a fine, according to Law No. 6,968 / 96 aims to ensure the taxpayer -citizen that the amounts of the fines set out in that law are in the line with the federal constitution and the tax legislation guides the subject.

Keywords: Fine Tax. Law n. 6.968/96. Confiscation seal. Applicability.

1 INTRODUÇÃO

A multa tributária é uma sanção pelo descumprimento pelo sujeito passivo de uma obrigação tributária. A função da multa é penalizar, punir pelo não cumprimento da obrigatoriedade prevista na referida obrigação, que pode ocorrer pelo descumprimento de obrigação principal (pagar) ou de obrigação acessória (fazer ou deixar de fazer algo em decorrência da legislação tributária).

A multa, espécie de pena em decorrência de infringência à legislação tributária, em especial no presente trabalho, da lei estadual nº 6.968/96 (lei do ICMS do Rio Grande do Norte), surge como forma punir o autor da infração e de inibir novas condutas ilícitas. Entretanto, as multas aplicadas não poderão ser abusivas, desproporcionais, pois se estiverem revestidas destas características, serão consideradas confiscatórias.

A análise do aspecto confiscatório deverá estar em consonância com os princípios tributários, de forma a contemplar na sua análise os aspectos legais e supra- legais, visando demonstrar que o ato normativo atende a sua finalidade, qual seja se sancionar o contribuinte pelo inadimplemento de uma obrigação tributária sem, contudo, extrapolar os limites estabelecidos pela norma e pelos princípios.

Nesse contexto, será estudada a limitação imposta pelo poder judiciário ao fisco na busca da satisfação do crédito tributário junto ao patrimônio do particular, considerando-se a previsão constitucional de vedação do tributo com efeito de confisco, nos exatos termos do art. 150, inc. IV da CF/88, bem como da proporcionalidade da multa.

A análise das multas previstas na lei nº 6.968/96 será realizada sob o aspecto da capacidade de pagamento do contribuinte, respeitando-se o princípio da proporcionalidade e da vedação do confisco, demonstrando ao final que as multas tributárias atendem aos preceitos estabelecidos na CRFB/88 e estão de acordo com o entendimento dos tribunais locais e superiores.

2 DAS ESPÉCIES DE MULTAS PUNITIVAS PREVISTAS NA LEI Nº 6.968/96

Antes de adentrarmos especificamente nas multas segundo a lei 6.968/96, é importante discorrermos um pouco sobre certos conceitos que servirão de embasamento teórico na análise das principais obrigações pactuadas na lei e das multas aplicadas em caso de seu descumprimento.

É certo que multa é espécie de pena (penalidade). Penalidade é consequência do descumprimento dos preceitos normativos estabelecidos na lei. Ou seja, diante das infrações à legislação tributária relativamente ao imposto previsto na lei nº 6.968/96 (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS), incorre o contribuinte no dever adimplir uma obrigação principal (obrigação de pagar) em decorrência do descumprimento de obrigação acessória, segundo estabelece o art. 113, § 3º da Lei nº 5.172/66 (CTN), *verbis*:

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 (BRASIL, 1966, grifo nosso).

Agindo o contribuinte em desacordo com as normas estabelecidas lei nº 6.968/96, incorre na infração à legislação tributária. Infração esta devidamente conceituada no art. 61 do referido diploma legal, o qual transcrevemos para melhor elucidar o assunto:

Art. 61. Infração é toda ação ou omissão, voluntária ou não, que importe em inobservância por parte de pessoa natural ou jurídica de norma estabelecida por lei ou regulamento ou pelos atos administrativos de caráter normativo destinado a completá-los relativos ao imposto (RIO GRANDE DO NORTE, 1996).

Discorrendo sobre multa punitiva por descumprimento de obrigação tributária, não poderemos deixar de tecer breves comentários sobre o instituto da denúncia espontânea. O instituto em questão salvaguarda o direito do contribuinte de procurar

a repartição fiscal e “denunciar” de forma “espontânea” qualquer débito de sua responsabilidade, antes de qualquer procedimento por parte do fisco ligado ao fato denunciado, sem arcar com a multa punitiva pelo seu descumprimento. Ao final, será responsabilizado tão somente pelo imposto acrescido dos encargos legais devidos em decorrência da mora.

O instituto, previsto na Lei nº 5.172/66 encontra-se legalmente estabelecido no art. 62 da Lei nº 6.968/96, *verbis*:

Art. 62. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido, inclusive correção monetária e juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa quando o montante do tributo dependa da apuração.

§1º Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de ação fiscal relacionada com a infração.

§2º Considera-se iniciada a ação fiscal, para efeito deste artigo, com qualquer ato escrito dos agentes do Fisco, competentes para o procedimento (RIO GRANDE DO NORTE, 1996).

Analisando o instituto da denúncia espontânea, alguns aspectos são merecedores de atenção. O primeiro é que a “denúncia” está ligada ao cumprimento de obrigação principal ou acessória. Isto significa que o contribuinte pode denunciar um crédito tributário que deixou de ser pago ou uma obrigação acessória não cumprida no prazo legal. Exemplo do primeiro fato é o recolhimento de ICMS declarado e não pago na data avençada, incorrendo com os acréscimos legais caso seja pago antes de iniciada a ação fiscal (§ 2º do art. 62). Quanto ao cumprimento de obrigação acessória podemos citar o caso em que o contribuinte deixa de escriturar nos livros fiscais um documento de escrituração obrigatória e passível de multa em caso de não escrituração. Enquanto o fisco não iniciar os procedimentos de averiguação da regular escrituração dos documentos fiscais, o contribuinte pode escriturar os referidos documentos, mesmo que a destempo, contanto que o faça dentro do prazo prescricional de 5 anos.

Outro aspecto importante é que a denúncia espontânea deverá ocorrer até o início da ação fiscal relacionada com a infração. O marco referente ao início da ação fiscal não deverá ser interpretado como ato unilateral do fisco em iniciar os procedimentos preparatórios do procedimento fiscal, mas sim da ciência do contribuinte de que contra ele está correndo um processo administrativo que visa apurar eventuais infrações à legislação tributária.

Quando afirmamos que do início da ação fiscal deverá ser dado ciência ao contribuinte, entendemos que este procedimento bilateral assegura ao contribuinte o direito amplo e irrestrito ao contraditório e a ampla defesa, princípios exaltados em todo processo administrativo e judicial segundo a constituição federal de 1988. A ciência deverá ser realizada de forma com que o representante legal da empresa possa responder pelos atos comissivos ou omissivos à legislação tributária e que possa de fato exercer seu direito constitucionalmente assegurado, evitando, sob pena de nulidade do processo administrativo a ciência a pessoas estranhas à relação jurídico-tributária.

Passamos agora às penalidades previstas na lei nº 6.968/96. Nos termos do art. 63 da citada lei as penas podem ser de multa; proibição de transacionar com repartições públicas; regime especial de fiscalização e controle e aplicação de medidas acauteladoras de declaração de remisso ou inaptidão da inscrição estadual ou ambas.

Art. 63. As infrações à legislação relativas ao imposto são punidas com as seguintes penas:

I - multas;

II - proibição de transacionar com as repartições públicas e autárquicas estaduais, bem como com sociedades de economia mista, empresas públicas e fundações instituídas ou mantidas pelo Estado;

III - sujeição a regime especial e fiscalização e controle;

IV - aplicação das medidas acauteladoras de declaração de remisso ou inaptidão da inscrição estadual ou ambas (RIO GRANDE DO NORTE, 1996).

O objetivo do presente trabalho limita-se tão somente à análise da penalidade de multa prevista no inciso I do art. 63 da Lei nº 6.968/96. As multas por infração à legislação do imposto podem ser subdivididas em 11 (onze) grupos, segundo estabelece os incisos I a XI do art. 64 da lei em comento, a saber:

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

I - com relação ao recolhimento do imposto:

II - com relação ao crédito do imposto:

III - relativamente à documentação fiscal e à escrituração:

IV - relativamente a impressos e documentos fiscais:

V - relativamente aos livros fiscais:

VI - relativas à inscrição no Cadastro de Contribuintes do Estado (CCE):

VII - relativas à apresentação de informações econômico-fiscais:

VIII - relativas a equipamentos de controle fiscal e automação comercial:

IX - relativas à fabricação, importação e intervenção técnica em equipamento de controle fiscal:

X - relativas ao processamento de dados:
XI – outras (RIO GRANDE DO NORTE, 1996).

Em decorrência da grande quantidade de multas previstas nos incisos em questão, as quais facilmente ultrapassam uma centena, limitaremos nossa análise nas multas mais aplicadas aos contribuintes no âmbito da Secretaria de Estado da Tributação do RN – SET/RN e que extrapolam o percentual estabelecido pelo STF.

3 COMPETÊNCIA PARA DECLARAR O CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA

A análise do caráter confiscatório da multa, nos termos do art. 150, inc. IV da CF/88 possui uma dupla acepção: a primeira é a legal e a segunda é principiológica, a qual se encontra fora da atuação administrativa.

Na visão legal, os agentes públicos que são responsáveis pelo lançamento tributário, o qual faz nascer a obrigação tributária, encontram-se plenamente vinculados à lei, respondendo disciplinarmente o agente que modificar ou extinguir o crédito tributário nos casos não previstos na lei, a dispor do art. 141 do CTN, *verbis*:

Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais **não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.** (BRASIL, 1966, grifo nosso).

A limitação da atuação do agente administrativo tributário na constituição e manutenção do crédito tributário é corroborada pelo parágrafo único do art. 142 do CTN, a saber:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. **A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional** (BRASIL, 1966, grifo nosso).

Desta forma, a lei não permite que o agente público aja ao seu querer, mas sim, sempre dentro da emanção legal, **não cabendo na esfera administrativa ir**

contra dispositivo que não foi objeto de apreciação judicial, sob pena de responsabilidade funcional

De Suma importância lembrar que a alegação da existência de boa-fé por parte do contribuinte e/ou inexistência de prejuízo ao erário não tem amparo para afastar a aplicação da penalidade prevista na Lei, *ex vi* do art. 136 do CTN:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. BRASIL, 1966, grifo nosso).

Na mesma linha temos o parágrafo 2º do art. 61 da Lei nº 6.968/96, *in verbis*:

Art. 61. [...]

§2º Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infrações independe da intenção do agente ou responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato (RIO GRANDE DO NORTE, 1996).

Portanto, a existência de boa-fé e/ou a ausência de prejuízo ao erário não tem o condão de afastar a aplicação das penalidades prescritas no ordenamento jurídico.

No âmbito do órgão máximo responsável pelo julgamento das lides de natureza tributária na Secretaria Estadual de Tributação do RN (SET/RN), o Conselho de Recursos Fiscais (CRF) tem decidido pela aplicabilidade da multa pecuniária frente ao descumprimento de obrigação legal, afastando a análise quanto à sua proporcionalidade.

Processo nº 0219/2013 - CRF

PAT nº: 1301/2011 - 1ª URT

Recurso: Voluntário

Recorrente: J. R. Comércio e Distribuição de Pneus Ltda

Recorrido: Secretaria de Estado da Tributação - SET

Relator: Cons. Hilton Paiva de Macedo

ACÓRDÃO Nº 0059/2014 - CRF

MULTA. DIMENSIONAMENTO EXCESSIVO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. INCOMPETÊNCIA DO CRF PARA JULGAR. ART. 89 RPAT. ART. 1º, PARÁG. ÚNICO DO REGIM. INT. CRF. 1. A multa punitiva guarda relação com a penalidade aplicada à espécie e os órgãos julgadores não possuem competência para examinar legalidade de legislação em matéria tributária. A ressalva regimental do CRF para o exame da constitucionalidade ou da legalidade de normas estaduais de natureza fiscal quando houver pronunciamento definitivo do STF ou decisões reiteradas do STJ, não inclui o redimensionamento de penalidades, providência abrangida pela esfera de competência do Poder

Legislativo Estadual. Teor do artigo 89 do RPAT e do art. 1º, parág. único do Regimento Interno do CRF. Precedentes: Acórdãos nºs. 149 e 151/2013 CRF.

Processo nº: 0109/2013 - CRF

PAT nº: 1207/2012 - 1ª URT

Recurso: Voluntário

Recorrente: Uvifrios Distribuidor Atacadista Ltda

Recorrido: Secretaria de Estado da Tributação – SET

Relator: Cons. Natanael Cândido Filho

ACÓRDÃO Nº 0067/2014 - CRF

Ementa. TRIBUTÁRIO. ICMS. EXCESSO DE PRAZO NA FISCALIZAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL-EFD. FALTA DE ESCRITURAÇÃO. NOTA FISCAL ELETRÔNICA, NF-E DE ENTRADAS. MULTA FORMAL. CONFISCO. INCOMPETÊNCIA DO CRF PARA JULGAR. ART. 89 RPAT. ART. 1º, PARÁG. ÚNICO DO REGIM. INT. CRF.

[...]

4. A multa punitiva guarda relação com a penalidade aplicada à espécie e os órgãos julgadores não possuem competência para examinar legalidade de legislação em matéria tributária. Teor do artigo 89 do RPAT e do art. 1º, parág. único do Regimento Interno do CRF. Precedentes : Acórdãos nºs. 149 e 151/2013 CRF.

Na mesma linha de entendimento, a Secretaria da Receita Federal, via órgãos julgadores, tem decidido pela impossibilidade de via administrativa realizar a análise meritória quanto à proporcionalidade da multa, seguindo o mesmo entendimento do E. Conselho de Recursos Fiscais da Secretaria de Estado da Tributação do Estado do Rio Grande do Norte.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL
DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM CAMPO GRANDE
2º TURMA**

ACÓRDÃO Nº 04-27520 de 28 de Fevereiro de 2012

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

EMENTA: Vedação Ao Confisco. Exame Na Esfera Administrativa. Impossibilidade. É vedado ao órgão administrativo o exame da constitucionalidade da lei e de eventuais ofensas pela norma legal a princípios constitucionais, inclusive aquele que veda tributo confiscatório. [...]

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL
11º TURMA**

ACÓRDÃO Nº 12-60084 de 25 de Setembro de 2013

ASSUNTO: Obrigações Acessórias

EMENTA: MULTA. ARGUIÇÃO DE CONFISCO. Os atos normativos que disciplinam a aplicação da penalidade foram regularmente observados e estão em consonância com as disposições constitucionais e legais. A alegação de que a multa em face de seu elevado valor é confiscatória não pode ser discutida nesta esfera de julgamento, pois se trata de exigência fundada em legislação vigente, à qual este órgão julgador está vinculado.

Pela análise das decisões trazidas, concluímos que os órgãos julgadores federal (Receita Federal) e estadual (Rio Grande do Norte) não possuem competência para analisar o caráter confiscatório da multa. Limitam-se somente a análise do correto enquadramento da multa, ou seja, se a sanção aplicada encontra correspondência com o fato delituoso.

Desta forma, argumentam que o redimensionamento (redução dos valores das multas) somente poderia ser realizado na competência do poder legislativo, responsável pela criação e alteração das leis.

Resumindo de forma didática, podemos afirmar que os órgãos julgadores administrativos somente aplicam a lei sem analisar se a multa é proporcional ou razoável à infração cometida.

Reconhecida a impossibilidade da análise do efeito confiscatório da multa no âmbito dos tribunais administrativos, fica ressalvada a apreciação pelo poder judiciário, diante da sua inafastabilidade jurisdicional, conforme art. 5º, inc. XXXV da CF/88, *verbis*:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito (BRASIL, 1988).

No âmbito Judicial o Plenário do Supremo Tribunal Federal, após reconhecer a repercussão geral da matéria, ao julgar o **RE 582.461**, da relatoria do ministro Gilmar Mendes, decidiu pelo caráter **não-confiscatório da multa moratória**. Elencamos os principais pontos neste RE como forma de melhor subsidiar a questão:

A propósito, o Tribunal Pleno desta Suprema Corte, por ocasião do julgamento da ADI-MC 1075, Rel. Ministro Celso de Melo, DJ 24.11.2006 e da DI 551, Rel. Ministro Ilmar Galvão, DJ 14.10.2000, entendeu abusiva multas moratórias que superem o percentual de 100% (cem por cento), conforme ementas reproduzidas no que interessa: (grifo nosso)

[...] é cabível em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade do Supremo Tribunal Federal examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade consagrado no art. 150, IV da Constituição da República,. Hipótese que versa o exame de diploma legislativo (Lei 8.846/94, art. 3º e seu parágrafo único) que institui multa fiscal de 300% (trezentos por cento). – A proibição constitucional do confisco em matéria tributária – ainda que se trate de multa fiscal resultante

do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias – nada mais representa senão a interdição, pela carta política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas. - O poder público, especialmente, em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do quantum pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais.

Portanto, diante da impossibilidade da análise quanto ao efeito confiscatório pelos tribunais administrativos e em decorrência da inafastabilidade do poder judiciário, o Supremo Tribunal Federal (STF) em temas que envolvem a matéria tributária, em especial sobre o efeito confiscatório das multas tributárias, tem entendido que a multa não poderá ser aplicada em percentual superior a 100% (cem por cento) nos casos de multa punitiva e 20% (vinte por cento) nos casos de multa moratória, ambos sobre o valor do tributo devido pelo contribuinte, sob pena de haver a caracterização do confisco, expressamente vedado pelo artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal do Brasil.

4 A ANÁLISE QUANTO AO CARÁTER CONFISCATÓRIO DAS MULTAS PREVISTAS NA LEI Nº 6.968/96 SEGUNDO ENTENDIMENTO DO STF

Neste tópico faremos a identificação e análise das multas punitivas previstas na lei nº 6.968/96 que se encontram acima do percentual estabelecido pelo STF.

Conforme dito anteriormente o STF tem entendido que as multas punitivas não poderão ser aplicadas em percentual superior a 100% (cem por cento) sobre o valor do tributo devido pelo contribuinte, sob pena de haver a caracterização do confisco, expressamente vedado pelo artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal do Brasil.

Ocorre que da análise das multas previstas nos incisos I a XI do art. 64 da Lei nº 6.968/96 algumas encontram-se acima do limite máximo estabelecido pelo Supremo Tribunal Federal (STF). Descreveremos abaixo as principais multas enquadradas no contexto em questão com breves comentários sobre as situações fáticas atribuídas em cada caso.

Relativamente ao recolhimento do imposto, o inciso I, alíneas “a”, “b”, “e” estabelecem o percentual de 200% (duzentos por cento) e a alínea “g” de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre o valor do imposto.

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

I - com relação ao recolhimento do imposto:

a) fraudar livros ou documentos fiscais ou utilizar, de má fé, livros ou documentos fraudados, para iludir o fisco e fugir ao pagamento do imposto, ou, ainda, para propiciar a outros a fuga ao pagamento do imposto: **duzentos por cento do valor do imposto;**

b) agir em conluio com pessoa física ou jurídica, tentando, de qualquer modo, impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador, pela autoridade fazendária, de modo a reduzir o imposto devido, evitar ou diferir o seu pagamento: **duzentos por cento do valor do imposto; (g.n.)**

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;**

g) deixar de recolher o imposto proveniente de saída de mercadoria, dissimulada por receita de origem não comprovada, inclusive a representada por despesa realizada a descoberto de caixa, pela existência de passivo fictício ou por qualquer forma apurada através de levantamento da escrita contábil: **cento e cinquenta por cento do valor do imposto** (RIO GRANDE DO NORTE, 1996, grifo nosso).

Relativamente aos incisos “a” e “b” percebemos que os atos realizados pelo contribuinte visam sonegar o tributo devido. São ações dolosas que visam dificultar a ação fiscalizatória e que por isso possuem um percentual de multa majorada de tal forma a desestimular a conduta ilícita.

A multa prevista na alínea “e” também é majorada em decorrência de uma conduta ilícita do contribuinte. Este de forma dolosa retém e não repassa aos cofres públicos tributo devido pelo contribuinte substituto e que o substituído (autor da conduta fraudulenta) retém e que deveria, dentro dos prazos legais, repassar ao estado. Contudo, este se apropria de forma dolosa do montante do tributo, incorrendo no crime de apropriação indébita, com previsão legal do ilícito no inciso II do art. 2º da Lei nº 8137/90 (Lei de Crimes contra a Ordem Tributária).

A multa de 150% do imposto devido previsto na alínea “g” aplica-se aos casos em que o não recolhimento do imposto proveniente de saída de mercadoria dissimulada por receita de origem não comprovada nos casos de existência de passivo fictício. O passivo fictício corresponde à manutenção, no passivo da empresa, de obrigações já pagas, ou seja, obrigações que, provavelmente, foram pagas com recursos retirados do “caixa 2” da empresa.

Relativamente ao crédito do imposto, o inciso II, alíneas “a”, “c” e “d” estabelecem o percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) do valor do crédito fiscal indevidamente aproveitado, transferido e recebido.

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

II - com relação ao crédito do imposto:

a) lançar indevidamente crédito e/ou não realizar o seu estorno nos casos em que o mesmo é obrigatório: **cento e cinquenta por cento do valor do crédito indevidamente aproveitado**, sem prejuízo da cobrança do imposto que deixou de ser recolhido em razão de sua utilização;

c) transferir o crédito nos casos não previstos na legislação, ou sem atender às exigências nela estabelecidas, ou, ainda, em montante superior aos limites permitidos: **cento e cinquenta por cento do valor do crédito irregularmente transferido**;

d) utilizar o crédito indevido proveniente da hipótese de transferência prevista da alínea anterior: **cento e cinquenta por cento do valor do crédito recebido** (RIO GRANDE DO NORTE, 1996, grifo nosso).

Sob esse aspecto, o entendimento do STF acerca da limitação de 100% (cem por cento) possui como marcador o valor do imposto devido. No entanto, nas referidas alíneas os percentuais de 150% referem-se ao valor do crédito indevidamente aproveitado, transferido ou recebido. Questionamos sobre a vinculação do valor do crédito ao valor do tributo. Como isso ocorre? A resposta somente pode ser respondida diante da aplicação do princípio da não-cumulatividade.

O ICMS é um imposto não-cumulativo, compensando-se o imposto pago nas etapas anteriores com o imposto devido nas subseqüentes.

A aplicação da multa sobre valor do crédito fiscal pode ou não estar acompanhada do imposto devido. Exemplo típico é o caso em que o contribuinte possui um saldo credor de \$ 1.000,00 e um débito de ICMS no valor de R\$ 500,00. Calculando o valor do ICMS devido (\$ 500,00 - \$1.000) ainda temos um saldo credor de \$ 1.000,00. Suponhamos então que dos \$1.000,00 do saldo credor, o fisco entenda que \$ 200,00 é indevido. Segundo a ótica do fisco, a multa aplicada seria de \$ 300,00 (150% x \$ 200,00). Recalculando o valor do imposto devido, teríamos um saldo credor de \$ 300,00 [\$ 500 - \$ 800,00 (\$1000,00 – \$200,00)]. Desta forma o fisco cobraria a multa no valor de \$ 300,00 e intimaria o contribuinte para ajustar o saldo credor, alterando de \$ 500,00 para \$ 300.

Portanto, ainda que o percentual *per si* seja superior ao estabelecido pelo STF, isso não significa que haverá imposto a recolher, não se enquadrando no entendimento limitador da multa segundo o STF.

Relativamente à documentação fiscal, o inciso III, alíneas “a”, “b”, “c” e “d” estabelecem o percentual de 30% (trinta por cento) do valor comercial da mercadoria.

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

III - relativamente à documentação fiscal e à escrituração:

a) entregar, remeter ou transportar mercadorias e prestação ou utilização de serviço sem documentação fiscal ou sem o selo ou guia de trânsito fiscal, nos termos do Regulamento: **trinta por cento do valor comercial da mercadoria, considerando como infrator o transportador;**

b) receber, estocar ou depositar mercadoria desacompanhada de documentação fiscal ou com documentação fiscal inidônea, nos termos do regulamento: **trinta por cento do valor comercial da mercadoria;**

c) emitir, utilizar ou escriturar nota fiscal inidônea ou irregular, nos termos do Regulamento: **trinta por cento do valor da mercadoria, consignada no documento fiscal inidôneo ou irregular;**

d) dar saída ou entrada de mercadoria desacompanhada de nota fiscal: **trinta por cento do valor comercial da mercadoria;** (RIO GRANDE DO NORTE, 1996, grifo nosso).

O conceito jurídico de valor comercial da mercadoria é descrito pelo parágrafo 4º. do artigo 64 da lei em comento:

§4º Para os efeitos deste artigo, considera-se valor comercial da mercadoria:

I - o seu valor de venda no local em que for apurada a infração;

II - o constante no documento fiscal, ou

III - o arbitrado pela fiscalização, conforme disposto em regulamento (RIO GRANDE DO NORTE, 1996, grifo nosso).

Sobre a aplicabilidade do percentual de multa de 30% (trinta por cento) do documento fiscal e sua correspondência com a limitação do STF, primeiramente deveremos apurar o montante do tributo devido. Quanto a esse aspecto, é sabido que na apuração do ICMS existem diversas alíquotas a depender o produto e da operação.

Dois outros aspectos devem ser levados em consideração quando do cálculo do montante do imposto devido. A primeira delas é se a operação ocorre dentro no estado (operação interna) ou se refere a uma operação interestadual (entre estados). Caso a operação ocorra internamente, a alíquota aplicada deverá ser a prevista para o produto/mercadoria segundo estabelece o art. 27 da lei nº 6.968/96.

De outra forma, caso a operação seja interestadual, as alíquotas aplicadas serão as previstas no inciso III do art. 27 do mesmo diploma legal.

Ou seja, para as alíquotas internas o percentual da alíquota pode ser de 17% ou 25% e para as operações interestaduais de 12% quando o destinatário for contribuinte do imposto e 17% ou 25% quando for não contribuinte do imposto.

Para os casos em que a alíquota aplicada seja de 17% e a multa aplicada de 30%, temos uma multa equivalente a 176% do imposto e para os casos de alíquota de 25% e multa de 30%, um equivalente de 120% do valor do imposto.

Percebemos, que independente da alíquota aplicada, o percentual de multa relativamente ao imposto é superior ao limite máximo estabelecido pelo STF.

Quanto aos documentos fiscais, o inciso IV, alínea “f” estabelece o percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) de multa da diferença do imposto devido.

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

IV - relativamente a impressos e documentos fiscais:

f) emitir documentação fiscal com divergências de informações em suas vias, que impliquem em recolhimento a menor: **cento e cinquenta por cento da diferença do imposto devido** (RIO GRANDE DO NORTE, 1996, grifo nosso).

A multa prevista incide sobre a diferença do imposto em decorrência de recolhimento a menor, devido à existência de divergências de informações entre suas vias. O fato aqui relatado é típico dos casos de “calçamento” de notas fiscais, em que o conteúdo de uma via diverge do conteúdo das demais vias. Nessas situações o contribuinte declara valores na primeira via com os valores normais de comercialização e nas demais vias que servirão de suporte ao setor contábil valores substancialmente menores.

Caso típico de sonegação fiscal e muito comum na época em que as notas fiscais eram emitidas exclusivamente em papel. Atualmente essa conduta deixou de ser comum, devido à mudança na forma de emissão dos documentos fiscais. Hoje mais de 99% de toda a circulação de mercadorias e prestação de serviços sujeitos ao ICMS estão lastreadas em documentos eletrônicos (Nf-e), existindo apenas uma via do documento que acompanha a mercadoria/prestação de serviço (DANFE).

No aspecto quantitativo, o valor da correlação multa/imposto pode variar entre inferior ou superior ao limite de 100%, dependendo do valor da diferença apurada entre as vias da nota fiscal.

No tocante às demais multas previstas na legislação tributária, apenas a prevista na alínea “g” do inciso XI do art. 64 encontra-se no patamar superior ao estabelecido pelo STF:

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

XI - outras:

g) falta de retorno de mercadoria saída sem pagamento do imposto, após o vencimento do prazo estabelecido: **cento e cinquenta por cento do valor do imposto** (RIO GRANDE DO NORTE, 1996, grifo nosso)..

O dispositivo legal não demanda grandes discussões, limitando-se aos casos em que o imposto fica suspenso em decorrência de regime diferenciado de tributação com saída e retorno com prazos limite estabelecidos pelos dispositivos legais que regulamentam a não incidência tributária. Vale ressaltar que o prazo devido é próprio para cada situação e que o retorno dentro do prazo deverá ser interpretado de forma a possibilitar ao contribuinte a provar por todos os meios admitidos em direito e não exclusivamente da forma estabelecida pelo fisco.

Além das multas estabelecidas no art. 64, ainda existe a possibilidade de duplicação do seu percentual, nos casos em que for caracterizada a reincidência específica, conforme § 6º do artigo em comento:

§6º Em caso de reincidência específica, a multa será aumentada em 100 % (cem por cento) do seu valor.

§7º Considera-se reincidência específica a repetida e idêntica infração cometida pela mesma pessoa natural ou jurídica dentro de 5 (cinco) anos da data em que transitar em julgado a decisão administrativa referente à infração anterior (RIO GRANDE DO NORTE, 1996).

A reincidência prevista está além do percentual limite de multa estabelecido pelo STF, servido como um agravamento da punição. O procedimento de averiguação da reincidência é formalizado através de termo próprio com consulta ao sistema de banco de dados do ente fiscalizador com a identificação da infração cometida nos últimos 05 (cinco) anos. Reiteramos que o termo reincidência somente ocorre se o contribuinte infringir os mesmos dispositivos legais.

4 CONCLUSÃO

É lícita a limitação imposta aos órgãos julgadores administrativos, especialmente quanto à vedação do redimensionamento das penalidades previstas na legislação tributária, pois somente o poder legislativo, típico representante do povo, é titular da competência para alterar leis tributárias.

Desta forma, os órgãos máximos administrativos imbuídos da responsabilidade de julgar processos tributários limitar-se-ão a aplicar o direito, analisando tão somente a correlação entre a infração cometida e o correto enquadramento legal (subsunção do fato à norma), sem realizar qualquer análise de mérito no sentido de atribuir a determinada multa aplicada o seu efeito confiscatório.

A análise do efeito confiscatório é de responsabilidade do poder judiciário, o qual já se manifestou através do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre o assunto, estabelecendo que a multa não poderá ser aplicada em percentual superior a 100% (cem por cento) nos casos de multa punitiva e 20% (vinte por cento) nos casos de multa moratória, ambos sobre o valor do tributo devido pelo contribuinte, sob pena de haver a caracterização do confisco, expressamente vedado pelo artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal do Brasil.

Atribuindo o referido limite às multas previstas na lei nº 6.968/96, constatamos a existência de determinadas multas que exorbitam o limite em questão, passando a ser consideradas, segundo entendimento do Pretório Excelso, confiscatórias.

No entanto, a análise do efeito confiscatório não deverá ser realizada exclusivamente baseada no percentual fixado legalmente, mas sim por um conjunto de fatores, tais como a conduta do contribuinte, a intenção almejada, o valor do bem tutelado, a capacidade de pagamento do contribuinte. Ou seja, na aferição do efeito confiscatório da multa deverão ser considerados vários fatores que servem para apurar o ilícito cometido.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Código Tributário Nacional. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966:** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 28 set. 2015.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 28 set.2015.

BRASIL. **Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990**: define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8137.htm>. Acesso em: 28 set. 2015.

CORDEIRO, Rodrigo Aiache. **O princípio do não confisco tributário**. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=1394>. Acesso em: 28 set.2015.

PUPPE, Fernando Luis. **Decisões do STF fixam limites para multas tributárias aos contribuinte**. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-jul-07/supremo-fixar-limites-multas-tributarias-aos-contribuintes?utm_source=dlvr.it&utm_medium=facebook>. Acesso em: 28 set. 2015.

RIO GRANDE DO NORTE. Lei Ordinária Estadual do ICMS. Lei 6.968, de 30 de dezembro de 1996: Dispõe sobre o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências. Publicada no **Diário Oficial do Estado do Rio Grande do Norte**, 31 dez. 1996. Disponível em: <www.set.rn.gov.br/content/.../set.../leis/.../lei_n%206.968_historica.doc>. Acesso em: 28 set. 2015.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Premier Maxima, 2008.

TEIXEIRA, José Alves. **Multa tributária**: principais características e particularidades. Disponível em: <<http://www.webartigos.com/artigos/multa-tributaria-principais-caracteristicas-e-particularidades/62586/>>. Acesso em: 28 set. 2015.

TOSHIYUKI, Celina. **O efeito confiscatório das multas fiscais**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2011-out-12/entenda-efeito-confiscatorio-multas-fiscais>>. Acesso em: 28 set. 2015.