

VALDIR APARECIDO GUERRA
ROBERTO CARLOS RICARDO

ESTUDO DAS PENALIDADES DA LEI 11.580/96

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para a obtenção do Título de Especialista em Auditoria Integral.

Orientador: Prof. Blênio César Severo Peixe.

LONDRINA

2003

PENSAMENTO

“Se os poucos que sabem muito não ensinarem os muitos que sabem pouco, então todos poderemos ser vítimas da ignorância e da servidão”...

Autor desconhecido

AGRADECIMENTOS

A Deus

Pela sabedoria e capacidade de discernimento;

A Família

Pela compreensão, pela paciência e o carinho dispensado;

Aos professores

Por toda a dedicação a nós dispensada para o aprimoramento da nossa intelectualidade;

Aos Autores

Pelas suas obras, as quais serviram de instrumento para nossa pesquisa;

Aos amigos

João Marcos de Souza, Antonio Reinaldo Bozzo, Rosana Ferreira da Silva,
Cinelei Nardeli Bellaver pela excepcional colaboração;

Ao Coordenador

Profº Blênio César Severo Peixe por todo auxílio na execução desta monografia;

À Coordenação da Receita do Estado

Pela oportunidade oferecida para o nosso enriquecimento curricular , intelectual e profissional.

DEDICATÓRIA

“ Dedicamos este trabalho às nossas famílias que muito nos incentivaram a concretizar mais essa etapa em nossas vidas.”

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1. Comparativo entre as Penalidades Aplicadas nas Leis 8.933/89 e 11.580/96	26
Gráfico 2. Penalidades Reduzidas	27
Gráfico 3. Quantidade de Contribuintes Autuados por Item	28
Gráfico 4. Evolução dos Autos de Infração Lavrados no Paraná	31
Gráfico 5. Evolução do Quadro de Auditores Fiscais no Paraná	32
Gráfico 6. Relação de Autos de Infração Lavrados por Auditor Fiscal	33
Gráfico 7. Evolução de Valores Arrecadados nos Autos de Infração por Auditor Fiscal - Período: 1992 a 2002	34
Gráfico 8. Variação Percentual da Produção dos Auditores Fiscais, comparada a dos Autos Lavrados – Período: 1992 a 2002	35
Gráfico 9. Variações Percentuais dos Autos de Infração Lavrados no Estado do Paraná	37
Gráfico 10. Evolução Percentual da Arrecadação com ICMS no Ano Base de 1992	39
Gráfico 11. Valores Arrecadados nos Autos de Infração	40
Gráfico 12. Variações Percentuais na Arrecadação de ICMS, somado aos Autos de Infração, relacionando-os ao PIB	42
Gráfico 13. Variação Percentual do ICMS arrecadado no Período em Relação ao PIB	43
Gráfico 14. Variação Percentual do ICMS + Multas Arrecadados no Período em Relação ao PIB	44
Gráfico 15. Quantidade de Autos de Infração Lavrados por Ano (Inciso II)	47
Gráfico 16. Percentual de Variação da Quantidade de Autos de Infração Lavrados por Ano (Inciso II)	47
Gráfico 17. Quantidade de Autos de Infração Lavrados por Ano (Inciso III)	50
Gráfico 18. Percentual de Variação da Quantidade de Autos de Infração Lavrados por Ano (Inciso III)	51
Gráfico 19. Quantidade de Autos de Infração Lavrados por Ano (Inciso VI)	53

Gráfico 20. Percentual de Variação da Quantidade de Autos de Infração Lavrados por Ano (Inciso VI)	54
Gráfico 21. Quantidade de AIs Lavrados por Ano (Inciso VIII)	57
Gráfico 22. Percentual de Variação da Quantidade de AIs por Ano (Inc. VIII)	57
Gráfico 23. Quantidade de AIs Lavrados por Ano (Inc. X e XII)	60
Gráfico 24. Percentual de Variação de Quant. de AIs por Ano (Inc. X e XII)	61
Gráfico 25. Quantidade de AIs Lavrados por Inciso	63
Gráfico 26. Número de Contribuintes por Ano X Quantidade de AIs	63
Gráfico 27. Representatividade por Inciso no Total de AIs	64
Gráfico 28. Média Anual de AIs Lavrados – Lei 11.580/96	64
Gráfico 29. Média Anual de AIs Lavrados – Lei 8.933/89	64
Gráfico 30. Comparativo das Variações – Leis 11.580/96 e 8.933/89	64
Gráfico 31. Comparativo dos Percentuais de Redução das Penalidades para Pagamento de Multas	68

LISTA DE TABELAS

Tabela 1. Comparativo entre penalidades aplicadas – Leis 8.933/89 e 11.580/96.....	26
Tabela 2. Evolução da produção de Auditores Fiscais no Paraná.....	30
Tabela 3. Evolução da produção de Auditores Fiscais e Autos Lavrados no Paraná, e suas variações.....	36
Tabela 4. Arrecadação com Autos de Infração com relação à Arrecadação do ICMS.....	38
Tabela 5. Arrecadação de ICMS em relação ao PIB e aos Autos de Infração no Período.....	41
Tabela 6. Comparativo entre Número de Contribuintes Cadastrados no ICMS por Autos de Infração	45
Tabela 7. Comparativo entre Quantidade de Autos de Infração por Contribuinte ..	46
Tabela 8. Comparativo entre Quantidade de Autos de Infração por Contribuinte (Inciso III)	50
Tabela 9. Comparativo entre Quantidade de Ais por Contribuinte (Inciso VI)	53
Tabela 10. Comparativo entre Quantidade de Ais por Contribuinte (Inc. VII)	56
Tabela 11. Comparativo entre Quant. de Ais por Contribuinte (Inc. X e XII)	60
Tabela 12. Comparativo entre Todos Os Itens da Pesquisa e das Leis 8.933/89 e 11.280/96	63
Tabela 13. Comparativo da Legislação Tributária do ICMS do Paraná com outros Estados	68
Tabela 14. Comparativo da Redução de Penalidades para Pagamento de Multas	68

LISTA DE ABREVIATURAS

Als – Autos de Infração

AL – Alagoas

AUD. – Auditores

BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento

CF – Constituição Federal

CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária

Cont.Aut. – Contribuintes Autuados

CTN – Código Tributário Nacional

FGV – Fundação Getúlio Vargas

IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário

ICM - Imposto sobre Circulação de Mercadorias

ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

INSS – Instituto Nacional de Seguridade Social

IOF – Imposto sobre Obrigações Financeiras

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IRT - Inspetoria Regional de Tributação

ISS – Imposto Sobre Serviços

IVA - Imposto sobre Valor Agregado

IVC – Imposto sobre Vendas e Consignações

IVV - Imposto sobre Vendas no Varejo

NBM - Nomenclatura Brasileira de Mercadorias

PIB – Produto Interno Bruto

PR – Paraná

RICMS – Regulamento do ICMS do Estado do Paraná

RJ – Rio de Janeiro

RS – Rio Grande do Sul

SEFA/CRE - Secretaria de Estado da Fazenda/Coordenação da Receita do Estado

SP – São Paulo

UPF – Unidade Padrão Fiscal

VAR. – Variação

RESUMO

GUERRA, V. A., RICARDO, R. C. ESTUDO DAS PENALIDADES DA LEI 11.580/96. O presente trabalho é resultante de diversas e complexas pesquisas e comparativos, através dos quais tivemos a oportunidade de analisar os impactos das penalidades da Lei 11.580/96 na arrecadação do ICMS no Estado do Paraná, no capítulo referente a penalidades. Trata-se de estudo de maior complexidade sobre os graus determinados pela nova Lei com relação a redução das alíquotas e ao abrandamento das penalidades, o que objetiva o trabalho, que é demonstrar que aplicações de penalidades mais severas às infrações mais graves proporcionam uma diminuição nos índices de sonegação e conseqüentemente um respectivo aumento da arrecadação. A penalidade é o principal instrumento utilizado no combate à evasão fiscal do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços do Estado do Paraná. O escopo da pesquisa apresenta um breve histórico sobre o surgimento das primeiras leis que vieram a incidir sobre a transação de compra e venda ou troca, como nos tempos mais remotos, suas alterações, os decretos, as emendas, até a Lei 11.580/96 que está em vigor. Durante esta evolução histórica, dar-se-á destaque a origem do ICMS no Estado do Paraná, à origem dos recursos públicos. Conceituam-se as leis e a proveniência dos recursos, enfatizando os problemas que surgem com a elevação do número de sonegadores de impostos. Realiza-se um comparativo entre as Leis 8.933/89 e a Lei 11.580/96 e as principais alterações que ocorreram, detalham-se as peculiaridades da Constituição de 1988 e o ICMS, como era tratado o capítulo das suas penalidades e infrações à Legislação Tributária e a quem cabia a responsabilidade por estas infrações. Serão apresentadas diversas tabelas e gráficos com o intuito de relacionar o número de Autos de Infração lavrados com a lei anterior e a atual, com a produção fiscal, com a arrecadação do ICMS e do PIB e um estudo comparativo com a legislação de outras unidades federativas no que se refere ao capítulo de penalidades. Também apresenta-se um cenário da arrecadação do ICMS no Estado do Paraná e alguns outros Estados Federados. O objetivo destas comparações é propor alterações à legislação que de fato incrementem a arrecadação do ICMS, subsidiando com fatos e dados colhidos juntos a Secretária da Fazenda e Celepar, que possibilitaram concluir o trabalho demonstrando o quanto é necessária uma revisão na atual legislação em relação à aplicação de penalidades à sonegação fiscal. Apresentaram-se na conclusão algumas propostas de alterações à legislação, visando diminuir o número de infrações e aumentar a arrecadação do ICMS no Estado.

Palavras-Chave: Penalidades; ICMS; Sonegação; Arrecadação; Autos de Infração; Multas; Lei 11.580/96.

E-mail: valguerra@uol.com.br

rricardo@ibest.com.br

ÍNDICE

PENSAMENTO	II
AGRADECIMENTOS	III
DEDICATÓRIA	IV
LISTA DE GRÁFICOS	V
LISTA DE TABELAS	VII
LISTA DE ABREVIATURAS	VIII
RESUMO	IX
1. INTRODUÇÃO	1
2. METODOLOGIA DA PESQUISA	6
3. REVISÃO DA LITERATURA	8
3.1. A ORIGEM DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS DO ESTADO DO PARANÁ	8
3.1.1. Os Recursos Públicos	10
3.2. CONSTITUIÇÃO DE 1988 E O ICMS	11
3.3. PENALIDADES E INFRAÇÕES	15
3.3.1. Infrações à Legislação Tributária - Conceito e Classificação	15
3.3.2. Responsabilidade por Infrações Tributárias	16
3.3.3. Penalidades na Legislação Paranaense	17
3.3.4. A Reincidência de Infrações	19
3.4. ANÁLISES COMPARATIVAS	20
3.4.1. Capítulo de Penalidades das Leis 8.933/89 e 11.580/96 do ICMS – Pr	21
3.4.2. Produção Fiscal	29
3.4.3. Arrecadação com os Autos de Infração	36
3.5. ANÁLISE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO POR ITEM PESQUISADO	45
3.5.1. Inciso II – Deixar de Pagar o Imposto, no Todo ou em Parte, na Forma e no Prazo Previstos na Legislação Tributária	46
3.5.2. Inciso III – Penalidade por Utilizar Crédito Indevido	48
3.5.3. Inciso VI – Transportar, Estocar ou Manter em Depósito Mercadoria Tributada sem Documentação Fiscal	51

3.5.4. Inciso VIII – Utilizar Documento Fiscal Falso/Declaração Falsa	55
3.5.5. Incisos X e XII – Subfaturamento/Consignar Valores Diversos nas Respektivas Vias	59
3.5.6. Comparativo entre Todos os Itens da Pesquisa e das Leis 8.933/89 e 11.580/96	62
3.6. COMPARATIVO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA PENAL DO ICMS DO PARANÁ COM OUTROS ESTADOS	66
3.7. PRINCIPAIS PROPOSTAS PARA IMPLEMENTAÇÃO	69
3.7.1. Ampliar o Universo de Contribuintes alvo de Fiscalização/ Autuação	70
3.7.2. Diminuição do Benefício Fiscal da Redução da Multa	70
3.7.3. Previsão da Reincidência na Legislação do ICMS	71
4. CONCLUSÕES	72
5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	75
6. ANEXOS – LEGISLAÇÕES	77
ANEXO - I – Das Infrações e Penalidades do Estado do Paraná – Lei nº 11.580/96	78
ANEXO - II – Das Infrações e Penalidades do Estado de São Paulo – Lei nº 6.374/89	88
ANEXO - III – Das Infrações e Penalidades do Estado de Alagoas – Decreto nº 35.245/91	91
ANEXO - IV – Das Infrações e Penalidades do Estado do Rio De Janeiro – Lei nº 2.657/96	94
ANEXO - V – Das Infrações e Penalidades do Estado do Rio Grande do Sul – Lei nº 9.826/93	97

1. INTRODUÇÃO

A sociedade vive em constante cobrança por mais obras públicas, pela manutenção das existentes e pela melhoria dos serviços prestados pelo Estado que, como entidade protetora do indivíduo e da sociedade, parte da prerrogativa de sempre procurar atender a essas solicitações. Para coordenar os interesses sociais, o governo necessita de pessoas que voltem seu trabalho, inteligência e capacidade para os fins que objetivem o bem-estar coletivo. Esses feitos geram um custo financeiro, entretanto, os recursos à disposição do governo nunca são suficientes para atender a todas as demandas.

No intuito de atender a essas demandas, suprir as necessidades, garantir a existência e financiar sua estrutura, o Estado procura gerar recursos e, para tanto, impõe normas com o objetivo de arrecadar de cada trabalhador e empresa uma parcela do rendimento obtido.

O legislador, ao criar as normas impositivas, tratou de proteger a camada da sociedade cumpridora de seus deveres, elencando as normas sancionantes que serão aplicadas pelo Estado aos infratores, sempre que ocorrer um comportamento ilícito, uma infração. Assim, o ilícito pode implicar, como consequência, a imposição de penalidade pecuniária.

Mister, para um melhor discernimento do tema, a definição do termo penalidade: “conjunto de punições impostas pela lei”. (Grande Enciclopédia Larousse, 1998), ou seja, são medidas estabelecidas pelo direito como consequência da desobediência a um imperativo legal. Toda norma jurídica pressupõe uma consequência, um efeito pelo seu descumprimento.

Penalidade, então, é a consequência do descumprimento da lei. No campo tributário, a falta de pagamento de tributos ou de prestações positivas ou negativas, previstas na legislação como de observância obrigatória, enseja a aplicação de penalidades.

As mais difundidas são as multas (sanções pecuniárias). Aquelas que punem a quem descumpriu obrigação principal são chamadas de “moratórias” e as que sancionam aos que desobedeceram obrigação acessória, respondem pelo nome de “formais”. Ambas comportam duplo efeito: o intimidativo e o repressivo.

A multa resulta numa prestação pecuniária. O tributo também. O que os diferencia é que a multa tem por causa a prática de um ilícito. No tributo, a prestação tem por causa a realização de um fato lícito qualquer. Podemos vislumbrar melhor a distinção no art. 3º do CTN, que diz expressamente que o tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção ou ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

A importância de se clarificar a palavra "penalidade" se deve ao fato de nossa pesquisa estar centralizada no estudo das penalidades aplicadas no descumprimento (inadimplência) da Lei Estadual 11.580/96, que institui o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) no Estado do Paraná, conforme artigo 155, inciso II da Constituição Federal de 05 de outubro de 1988.

A Carta Magna de 1988 delineou, minuciosamente, o Sistema Tributário Nacional, o que acabou por atrair para o Direito Tributário Constitucional grande parte das relevantes questões suscitadas, na doutrina e na jurisprudência, em tema de Direito Tributário. Foi também em 1988 que se criou o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS), em substituição ao antigo imposto sobre circulação de mercadorias (ICM).

A reforma realizada pela Constituição de 1988 visou uma repartição tributária, em respeito ao pacto federativo, de maneira que houvesse um fortalecimento dos Estados e também dos Municípios. Dentro da reforma, foi delegada aos Estados a competência para instituir impostos sobre as "operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior" (art. 155, inciso II da CF/88).

Tal competência delegada aos Estados permitiu que o ICMS fosse usado como um instrumento de captação de recursos de capitais para o respectivo Estado. A arrecadação do ICMS tornou-se especialmente importante para o Estado, representando sua principal receita.

Para que esse imposto pudesse funcionar da forma adequada às expectativas públicas, obrigaram-se os Estados à implantação de políticas que

alterassem constantemente a legislação que afeta o ICMS, objetivando a aplicação de penalidades aos inadimplentes e sonegadores.

Através de dados estatísticos, pretende-se demonstrar o impacto que os resultados advindos da arrecadação resultante das aplicações de penalidades impostas aos inadimplentes e sonegadores sinalizam para o Estado do Paraná.

Efetuaram-se vários estudos comparativos, onde buscou-se abranger todas as variáveis relacionadas ao assunto, cujos resultados serão apresentados através de tabelas, seguidas da respectiva representação gráfica.

O período compreendido foi de 1992 a 2002, o que possibilitou acompanhar se houve uma tendência crescente ou não de sonegação e o resultado verificado face ao abrandamento ou maior rigor nas penalidades aplicadas aos infratores.

Principal fonte de receita dos Estados, o ICMS é, por conseqüência, o imposto mais suscetível à ação dos sonegadores, individuais ou organizados.

Imposto sonegado não é igual a imposto não-pago: o ICMS é sempre pago no ato da venda de um produto ao consumidor. Contudo, se o valor aí pago vai ou não aparecer nos cofres públicos, isso não é determinado pelo consumidor, que já o pagou integralmente e não podia deixar de fazê-lo. Apenas as empresas, portanto, salvo breves exceções, podem sonegar, através do não-repasse ao Estado de valores cobrados do consumidor. O que não significa, evidentemente, que todo empresário seja um sonegador, embora a sonegação fiscal seja elevada – fala-se em 40% do que o Estado consegue arrecadar.

Combater a sonegação não é apenas um exercício de cidadania, mas um dever do Estado e de toda a sociedade. Entretanto, há vários fatores que levam à fragilização da administração tributária brasileira, entre eles poderíamos citar a constante instituição de anistias, a falta de investimento em recursos humanos, a perda de prerrogativas dos servidores públicos e a limitação de suas atribuições.

Entretanto, esses não são os únicos fatores que induzem ao aumento da sonegação. Há constantes discussões sobre a graduação da penalidade, aplicada no combate à sonegação. Seria esse um fator preponderante para inibir o cometimento de infrações? A redução dos instrumentos coercitivos, ou seja, a atenuação do risco de sonegar é fator preponderante para aumentar a sonegação? Neste diapasão, onde se situa a Lei Orgânica do ICMS do Paraná?

Por ser o ICMS a principal fonte de arrecadação de recursos para o Estado, é relevante uma minuciosa análise de sua legislação, bem como a evolução das penalidades aplicadas e a forma como estão sendo aplicadas.

Elencam-se, para a realização da pesquisa, os seguintes objetivos específicos:

- Analisar o impacto da implementação pelos Estados de leis que aplicam penalidades aos contribuintes inadimplentes e sonegadores;
- Comparar se as medidas legitimadas por outros Estados em relação à adoção de penalidades mais severas coadunam com as penalidades aplicadas;
- Traçar o perfil histórico da arrecadação do ICMS no Estado do Paraná e avaliar se as conseqüências da implementação de penalidades mostram-se um eficaz modelo para eliminar a sonegação;
- Avaliar a evolução dos autos de infração aplicados aos contribuintes no período;
- Municionar os legisladores e administradores da receita estadual com informações sobre o impacto da aplicação das penalidades mais severas às infrações de arrecadação do imposto.

Ao término do trabalho, pretende-se mostrar se o grau de penalidade aplicada no combate à evasão fiscal do ICMS, pela Lei 11.580/96, está sendo suficiente para garantir o cumprimento do dispositivo legal, ou seja, tentar inibir o cometimento de infrações pelos contribuintes, pois acredita-se que a sonegação fiscal pode estar intimamente ligada ao grau da punição aplicada ao infrator da norma.

A conclusão da pesquisa poderá chamar a atenção do Estado para um maior rigor no grau de penalidade aplicada pela lei 11.580/96, ou, caso contrário, confirmar a idéia da mesma lei de que penas mais brandas não influenciam no aumento da sonegação.

É justamente a busca dessa conclusão, bem como a tentativa de responder às questões supra formuladas a finalidade do presente trabalho. Para tal, são traçadas comparações entre a atual Lei Orgânica do ICMS (Lei 11.580/96) e a anterior (Lei 8.933/89), bem como a lei em vigor e a aplicada em outros Estados da Federação, aliando-se, evidentemente, o estudo das leis a dados estatísticos

tendentes a traçar um comparativo das penalidades das duas leis, quantidade de contribuintes autuados, de autos lavrados, da variação da arrecadação em relação às penalidades, entre outros.

2. METODOLOGIA DA PESQUISA

Para realizar o trabalho, efetuaram-se pesquisas explicativas com o objetivo de mensurar os efeitos do abrandamento das penalidades referentes às infrações cometidas no tocante ao recolhimento do ICMS. A pesquisa é de caráter documental, baseada em fontes primárias de informação, sobre as quais serão tecidos tratamentos analíticos.

Pretende-se, no decorrer da pesquisa, demonstrar, através de dados estatísticos, o impacto que os resultados advindos da arrecadação resultante das aplicações de penalidades impostas aos inadimplentes e sonegadores sinalizam para o Estado do Paraná. Para tanto, serão necessários a análise e o acompanhamento da evolução da arrecadação, referente à Lei Estadual 11.580/96, reguladora do ICMS no estado, bem como um estudo comparativo com a lei anterior, de 1989, nº 8.933. Outros comparativos também foram realizados para melhor definição do trabalho, como: em relação às Leis 11.580/96 e 8.933/89, serão apresentados comparativos entre as penalidades aplicadas; as penalidades reduzidas e a quantidade dos contribuintes autuados nas penalidades escolhidas nas duas legislações.

Quanto aos autos de infração, será mostrada a evolução dos mesmos comparando-os à evolução de arrecadação do ICMS, ao PIB, análise individual dos dados anuais da quantidade de autos lavrados em cada item de pesquisa, valor em reais da arrecadação do ICMS atualizados até dezembro de 2002, variações percentuais de lavratura de autos de infração e arrecadação, à produção dos Auditores Fiscais e os valores arrecadados nestes autos de infração, qual sua representatividade dentro do quadro da receita no Estado do Paraná. Esses estudos serão apresentados na seção com o título de análises comparativas, traçando um perfil comparativo do tratamento dado a cada infrator.

Com o intuito de enriquecimento da pesquisa será apresentado um estudo comparativo das infrações entre a Lei do Paraná e a dos Estados de São Paulo, Rio Grande do Sul, Rio de Janeiro e Alagoas, em relação às penalidades aplicadas.

Os dados serão coletados a partir da divulgação da Coordenação da Receita do Estado do Paraná, através do Banco de Dados do Sistema Informatizado da Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná.

3. REVISÃO DA LITERATURA

Para se realizar um estudo aprofundado das penalidades e infrações tributárias no Estado, é mister conhecer os antecedentes históricos do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, como são gerados os recursos públicos, fonte de riqueza do Estado e as alterações ocorridas no ICMS, advindas com a publicação da Constituição de 1988, que ocasionou o fortalecimento dos Estados e Municípios, ampliando a base de incidência do ICMS, abarcando os impostos únicos sobre combustíveis, minerais, energia elétrica e sobre os serviços de comunicações e de transportes intermunicipal e interestadual, e outras alterações não menos importantes, que serão demonstradas no decorrer desta revisão.

3.1. A ORIGEM DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS DO ESTADO DO PARANÁ

Os escritores, conforme Bordin (2002), filiam “o imposto de vendas à *centesima rerum venalium*, que Augusto decretou em Roma, onerando em no mínimo 1% as operações sobre todas as mercadorias, inclusive escravos. A negociação destes, aliás, era tributada em 4%”. Da Idade Média até o começo da Moderna, vários impostos como o “octroi”, da França, e as “sisas”, “portagens” e “alcavalas” da península ibérica apresentam semelhança com aquele tributo. A “sisa”, germe dos impostos de vendas e consumo em Portugal, pelo menos durante algum tempo, foi imposto de aplicação sucessiva, atingindo a mercadoria todas as vezes que ocorria nova transação de compra e venda (tributo cumulativo).

Na primeira metade do século XX, entre as duas guerras, quase todos os Estados da Europa e da América, introduziram um imposto sobre as vendas, ora nele convertendo velhos impostos de consumo, ora superpondo a esses.

O Brasil, em 1923, introduz o “imposto sobre vendas mercantis”. Com alíquota inicial de 0,30%, foi arrecadado a partir de 1924, pela União. A Constituição de 1934 transferiu esse tributo para os Estados. De 0,30% iniciais, subiu para 5% e

7%, ou mais, conforme o Estado. Na Constituição de 1946, passou a ser designado como "Imposto sobre Vendas e Consignações" tendo permanecido com esta denominação até a Reforma Tributária de 1966. O seu substituto - ICM, que surgiu em 1967 como grande inovação técnica, passou a ser cobrado de forma não cumulativa.

No Estado do Paraná, foi a Lei Orgânica n.º 5.463 de 31 de dezembro de 1966 que criou o Imposto sobre Circulação de Mercadorias. Esse imposto obedecia ao que determinava a Lei Federal n.º 5.172 de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional, vigente ainda nos dias de hoje.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1967, tal imposto afirmava-se como instrumento de suma importância na consolidação do sistema federativo, dando aos Estados membros suposta autonomia financeira. Determinava o artigo 24, da Constituição de 1967, que: "Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos."

Em 29 de dezembro de 1972, nascia uma nova lei orgânica no Estado do Paraná, a de número 6.364/72, para o Imposto relativo à Circulação de Mercadorias, ICM. Esta foi sancionada pelo então Governador Pedro Viriato Parigot de Souza e entrou em vigor no dia 1º de janeiro de 1973. O Secretário da Fazenda era o Sr. Maurício Schulman.

Essa lei norteou o tributo até o advento da Constituição Federal de 1988, quando o legislador mais abrangente determina no artigo 155 dessa Constituição, que compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações, ainda que as operações e as prestações se iniciarem no exterior. Nascia, dessa forma, o ICMS do Estado do Paraná, ampliando o campo de incidência do então ICM, passando a alcançar serviços, comunicações e energia elétrica.

3.1.1. Os Recursos Públicos

As fontes geradoras de riqueza para o Estado são conhecidas como Recursos Públicos e dividem-se em dois grupos, sendo um definido como Ingressos Públicos, representados pelas fontes de recursos restituíveis, ou seja: o 1º grupo é constituído pelas entradas de recursos que geram um aumento no passivo do Estado, tais como os empréstimos obtidos do Fundo Monetário Internacional; o 2º grupo são as Receitas Públicas, classificadas como extraordinárias e ordinárias. Essas não restituíveis na forma de passivo, pois integram-se ao patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo.

Essas Receitas Públicas, como Receitas Ordinárias, têm sua divisão em dois grupos, um denominado de Receitas Originárias ou de Economia Privada ou ainda de Direito Privado e outro de Receitas Derivadas ou de Economia Pública ou ainda de Direito Público. As Receitas Originárias têm sua fonte nas empresas privadas mantidas pelo Estado, enquanto as Receitas Derivadas resultam da imposição do Estado sobre o particular. Estas, de Direito Público, são consequência do poder de coerção do Estado sobre o particular enquanto aquelas, de Direito Privado, resultam do acordo de vontade das partes.

Ainda, as Receitas Derivadas, são segmentadas em duas vertentes chamadas de Receitas Tributárias e de Receitas Não-Tributárias. As Receitas Tributárias têm sua melhor definição no Código Tributário Nacional quando determina: "Tributo é toda a 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."(CTN 1966 art. 3º) As Receitas Não-Tributárias nascem da previsão do próprio legislador quando define tributo e exclui dessa definição aquelas receitas que tiverem origem nas multas e penalidades, objeto da pesquisa, em razão de atos ilícitos praticados pelo obrigado.

À luz do Direito Tributário, dispõe o artigo 12 da Emenda Constitucional n.º 18 à Constituição Federal de 1946, a qual determinava que seria competência dos Estados da Federação o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias realizadas por produtores, industriais e comerciantes que faz nascer

uma nova receita, a qual vinha tomar o lugar do então vigente Imposto sobre Valor Consignado, ou seja, sobre vendas e consignações, esta passando a ser a mais importante fonte de Receita Derivada para as Unidades da Federação.

3.2. CONSTITUIÇÃO DE 1988 E O ICMS

O imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS) foi criado pela Constituição de 1988 para substituir o imposto sobre circulação de mercadorias (ICM). A reforma tributária de 1988 veio completar um ciclo de questionamento ao centralismo político e fortalecimento da união, realizados a partir da reforma de 1966, em detrimento da federação. Não por acaso a reforma de 1988 teve, como eixo central, a questão federativa, sendo sua orientação básica fortalecer estados e municípios.

Principal imposto sobre o valor agregado do país, o ICM teve papel crucial nesta reorganização. Sua base de arrecadação foi ampliada pelo novo ICMS ao incorporar a base de incidência dos antigos impostos, únicos e especiais cobrados pela União sobre combustíveis e lubrificantes, energia elétrica, comunicações, e serviços de transporte interestadual. A importância da ampliação da base de arrecadação do ICMS pode ser apreendida pelos seguintes dados: em 1988, portanto antes da entrada em vigor da reforma tributária, 79,6% do total do imposto arrecadado provinha da indústria de transformação enquanto 18,7% derivava do setor terciário; em 1997 os percentuais mudaram, respectivamente, para 52,4% e 45,4% (CAVALCANTI & PRADO, 1998, p.66).

Os números desse tributo permitem afirmar que sua importância para o sistema tributário brasileiro, em geral, e para as finanças estaduais e municipais, em particular, é decisiva.

Vale observar que a extinção dos impostos únicos e especiais teve forte impacto sobre a base de cálculo a qual o ICMS está referido, dado que as aquisições de energia elétrica, combustíveis e minerais, enquanto insumos do processo produtivo passaram a gerar crédito tributário para o comprador, situação radicalmente diferente da anterior a 1968, quando os impostos únicos e especiais agregavam-se aos custos dos insumos (BIASOTO Jr, 1995, p.68).

De acordo com informações do Ministério da Fazenda, em 1997 o ICMS representou 6,9% do PIB, ou 24% da carga tributária global. Deve ainda ser mencionado que a arrecadação direta dos estados neste mesmo ano atingiu 8,2% do PIB, ou seja, o ICMS para o conjunto dos estados representou aproximadamente 84% da arrecadação própria.

Para os estados da federação economicamente mais fortes, o peso do ICMS na receita total é, em geral, muito maior do que em estados mais pobres. Assim, os estados onde o ICMS apresenta maior dinamismo de arrecadação são, via de regra, aqueles receptores das menores transferências da União.

Embora devesse se ocupar do conjunto do sistema fiscal, a reforma realizada através da Constituinte de 1988 não conseguiu fugir aos particularismos, dando incomensurável destaque à discussão e encaminhamento da questão federativa. A distribuição de recursos entre as distintas esferas de governo, tanto em termos de competência tributária, quanto no tocante a transferências de recursos, acabou renegando outros temas a uma posição secundária. (BIASOTO JR., 1995, p. 38).

Outra mudança digna de nota na tributação indireta introduzida pela reforma de 1988 se refere aos percentuais do ICMS compartilhados por municípios e estados. O antigo ICM era de competência estadual, sendo sua receita compartilhada com os municípios os quais tinham direito a 20% do total arrecadado. Já, de acordo com a Constituição de 1988, 75% do ICMS arrecadado pelos estados a eles pertence, os 25% restantes vão para os municípios.

Se forem descontados do total do ICMS arrecadado os 25% repassados para os municípios, ainda assim a participação do tributo na arrecadação própria dos estados permanece alta: aproximadamente 64%.

A Constituição de 1988 ainda traria outras alterações relacionadas à tributação indireta no país. Um dos principais aspectos foi a ampliação do chamado regime de "compensação", isenção da cobrança de ICMS relativo às exportações de produtos industrializados como benefício fiscal, criando, por isso, compensações fiscais para os estados exportadores. Foi estabelecida como natural a cobrança do imposto em operações vinculadas às exportações. Já a regulamentação do ICMS ficou a cargo das legislações dos diversos estados. A fixação das alíquotas internas aos estados, desde que superiores às interestaduais, passou a ser definida em cada RICMS. A definição das alíquotas relativas às operações interestaduais e de exportação ficou sob a responsabilidade do Senado Federal. A possibilidade de isenção do tributo ou parte dele foi delegada ao Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), órgão existente desde a Constituição anterior, composto por secretários de finanças de todos os estados da federação. Entretanto, conforme ensina CAVALCANTI & PRADO (1998, p.26), "parece haver bastante espaço para interpretações diversas no que se refere ao que é exatamente um benefício fiscal,

assim sobre que tipo de política configura um benefício claramente vetado pelas normas" .

No que tange à sistemática de arrecadação, como regra geral, o imposto é cobrado em várias (ou todas) etapas do ciclo de produção e comercialização com dedução da parte paga na etapa precedente para apuração do imposto a pagar em cada parte do referido ciclo.

Esta característica faz do ICMS um típico imposto sobre valor agregado (IVA), diferente de um imposto sobre vendas no varejo (IVV) cobrado apenas na última etapa da comercialização do produto, aquele onde o consumidor final adquire a mercadoria. Vale notar, do ponto de vista conceitual, o ICMS aparece como um imposto bem engendrado, cabendo destaque o seu caráter não cumulativo. O grande imposto sobre o valor agregado do sistema tributário brasileiro possui uma especificidade rara, tomada a comparação com a experiência internacional. A competência para a cobrança do ICMS é do estado de origem da operação objeto do imposto. Em função desta opção de cobrança (na origem) pode-se afirmar que o imposto incide sobre a produção de cada componente da federação (inclusive a produção exportada para fora do país) e não sobre o consumo. Desta forma, estados que obtêm superávits comerciais através de operações com outras unidades da federação se apropriam de receitas maiores do que as geradas internamente por seus contribuintes.

A parcela do imposto a ser paga terá como base o valor da operação comercial ou o preço da prestação do serviço. Conforme VIANA NETO (1997, p.04): "A base de cálculo do imposto corresponde à totalidade dos elementos econômicos ínsitos à operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviços e representáveis em moeda".

Seguindo as definições estabelecidas pelo Senado Federal, as alíquotas do ICMS vigentes atualmente são as seguintes:

- 1) 17 % - para operações internas e prestação de serviços de comunicação realizadas no Estado, energia elétrica, urbana e rural;
- 2) 13% - nas operações ou prestações que destinem mercadorias ao exterior;

- 3) 12% - nas operações interestaduais, transportes interestaduais e intermunicipais, energia elétrica a produtor rural e outros, e nas operações com produtos da cesta básica;
- 4) 25% - Operações com energia elétrica, prestação de serviço de comunicação, operações com gasolina automotiva e álcool carburante.

Operações internas, inclusive importações e outros materiais classificados na NBM (Nomenclatura Brasileira de Mercadorias), como armas e munições, bebidas alcoólicas, fumo, jóias, entre outros.

Por último, devem ser mencionadas duas importantes alterações no ICMS promovidas pela Lei Complementar 87/96, a chamada Lei Kandir, de 13 de setembro de 1996. A lei Complementar 87/96 retirou as exportações (não só as industriais) da base de incidência do imposto e instituiu a concessão do uso dos créditos do ICMS nas entradas de bens de capital destinadas ao ativo fixo das empresas. Na prática, o imposto aproximou-se ainda mais de um autêntico IVA-consumo.

Em resumo, as principais alterações no imposto sobre o valor agregado da economia brasileira (ICM) ocorridas em 1988 (ICMS) foram:

- a) ampliação da base de incidência;
- b) maior parcela da receita destinada aos municípios;
- c) em virtude das mudanças anteriores, importante peça na conformação de um novo "equilíbrio federativo";

O ICMS é um imposto indireto, de competência atribuída aos estados, concebido pela Carta Constitucional de 1988, que sucedeu o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), que por sua vez originou-se de um desmembramento do antigo Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), porém com um substancial aumento de sua base tributária, uma vez que foram incluídos novos produtos e serviços dentro de seu campo de incidência. O antigo ICM possuía como hipótese de incidência, via de regra, as operações de circulação de mercadorias, já ao seu predecessor, o ICMS, foram agregadas outras situações, quais sejam, as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e as prestações de serviços de comunicação.

Toda legislação a respeito do ICMS está limitada aos termos da Lei Complementar 87/96, em obediência ao disposto no inciso XII do parágrafo 2º do

artigo 155 da Constituição que o instituiu, devendo ser observada por todos os estados membros, no momento da instituição do tributo no âmbito de suas respectivas jurisdições.

Nos últimos anos, o ICMS vem servindo de instrumento de desenvolvimento econômico para vários estados, isto porque seus governantes, enfrentando todas as dificuldades no plano jurídico, estimulam, pelos meios ainda possíveis, a implantação de novas indústrias como também de novos empreendimentos, através de incentivos fiscais no âmbito do ICMS. Este é o meio mais eficaz de realizar a redução das desigualdades regionais que a Constituição preconiza.

3.3. PENALIDADES E INFRAÇÕES

Para garantir um efetivo cumprimento da legislação do ICMS, foram instituídas as penalidades, que são instrumentos criados para inibir as infrações cometidas contra a legislação em vigor. No entanto, conforme os casos, as leis podem ser aplicadas de maneira mais ou menos severas dependendo do tipo de infração cometida.

A sonegação do ICMS é muito elevada, atingindo um patamar de 30%, conforme dados divulgados recentemente pelos órgãos responsáveis, contudo, esta situação é, em grande parte, culpa do próprio Estado, que está defasado em relação aos recursos técnicos e criatividade do sonegador, sem falar nas facilidades “legais” periodicamente oferecidas aos maus pagadores sob diversas denominações, tais como: anistias, benefícios fiscais, programas de “recuperação” fiscal, entre outras. Cabe ao governo valer-se da Receita Estadual para reprimir eficazmente a ação de sonegadores, por meio de uma fiscalização mais rigorosa, com o objetivo de elevar a arrecadação, através da aplicação de penalidades, geralmente pecuniárias, que objetivam desestimular a reincidência da infração.

3.3.1. Infrações à Legislação Tributária - Conceito e Classificação

De acordo com COELHO (1995, p.23), infração “é a transgressão de preexistente dever legal (ou contratual)”.

Os contribuintes cometem alguma infração à legislação tributária quando não cumprem as suas obrigações.

O CTN¹ definiu, em seu artigo 113, que as obrigações tributárias podem ser: principal ou acessória. As obrigações principais referem-se ao pagamento do tributo e as obrigações acessórias dizem respeito ao contribuinte cumprir as prestações de fazer ou não fazer, conforme disposto na legislação tributária.

O referido autor ensina que o descumprimento da obrigação de pagar tributo é chamado de infração “substancial” e o descumprimento de obrigação acessória denomina-se infração “formal”.

As infrações tributárias normalmente são apuradas pelas autoridades administrativas e as sanções, geralmente multas, são também por elas aplicadas.

3.3.2. Responsabilidade por Infrações Tributárias

A responsabilidade por infrações tributárias está prevista no Código Tributário Nacional, artigos 136 a 138.

Dispõe o artigo 136 do CTN que, “salvo disposição 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”.

Ela decorre de ato ilícito (ilícito administrativo), de caráter pessoal do agente (art. 137 do CTN) e tem como consequência a sanção administrativa no âmbito da lei e normas que regem a ordem tributária nacional.

As penas pecuniárias, ou multas, podem ser fixas ou proporcionais, sendo aplicadas pela autoridade da Administração Tributária no procedimento fiscal de apuração do crédito tributário.

A multa tem como pressuposto a prática de um ilícito (descumprimento do dever legal, estatutário ou contratual) e a indenização possui como pressuposto um dano causado ao patrimônio alheio, com ou sem culpa.

A função da multa é punir o descumprimento das obrigações, dos deveres jurídicos. A função da indenização é recompor o patrimônio danificado. Em direito tributário, é o juro que recompõe o patrimônio estatal lesado pelo tributo não

¹ Sigla utilizada para referenciar o Código Tributário Nacional, instituído pela Lei 5.172 de 15/10/1966.

empregado. A multa é para punir, assim como a correção monetária é para garantir, atualizando o poder de compra da moeda. Multa e indenização não se confundem.

3.3.3. Penalidades na Legislação Paranaense

O Estado detém o poder de impor penalidades àqueles que descumprirem o ordenamento jurídico.

Faz-se necessário o estabelecimento de motivos sensíveis suficientes para dissuadir o espírito despótico de cada homem de novamente mergulhar as leis da sociedade no antigo caos. Esses motivos sensíveis são as penas estabelecidas contra os infratores das leis.

O direito de punir é direito efetivo do Estado ao respeito às leis e à coatividade do Direito. Com isso, então, o Estado tem o poder/dever de punir os súditos como um dos meios de manter a paz social.

Como todo e qualquer poder, o poder estatal de impor penas está baseado nos limites e determinações consentidos pelo povo e vinculados a eles. A idéia de consenso como base para exercício do poder pelo Estado é ligada, ainda, à noção de que o bem comum deve realizar-se segundo o assentimento ou vontade dos súditos. Do consentimento do povo se tem a imperatividade das leis .

A idéia que se tem então, como conclusão, é de que as penas devem ser previamente assentidas e somente podem ser instituídas e aplicadas nos termos das leis.

Não se pode deixar de anotar que as sanções administrativas distinguem-se das penas propriamente ditas em função da autoridade que as impõe. As primeiras são impostas pela Administração, enquanto as outras, pelo Juiz .

Há dificuldades para o Estado exercer a sua função jurisdicional e delimitar a aplicação das penas, tanto no âmbito administrativo, quanto no penal . Sendo assim, a conclusão aponta no sentido de que as penalidades, inclusive as administrativas, conquanto aplicadas pelo Poder Executivo, devem estar previstas previamente em lei.

Como penalidade constitui a base principal de nossa pesquisa, torna-se necessária uma explicação mais complexa sobre sua aplicação principalmente no Direito Tributário:

Por ser a norma tributária, sob a análise do direito econômico e financeiro uma norma de rejeição social – por ficar mais distante, pela aplicação da teoria do planejamento governamental, do nível desejado pelo contribuinte da imposição – a penalidade não visa punir um ilícito que represente ter o contribuinte tirado algo obtido pelo Estado por força de seu trabalho, mas, ao contrário, punir o fato de o contribuinte deixar de entregar ao Estado algo que foi obtido pelo seu trabalho e que a lei determina não dever mais ficar com ele, mas com o Estado. Assim sendo, a norma de imposição tributária visa garantir ao Estado uma parcela obrigatória do patrimônio ou do trabalho do contribuinte, com o que a penalidade, mesmo aquela privativa da liberdade, outra finalidade não tem senão apenas assegurar o pagamento do tributo. (MARTINS, 1988, p.98).

Dessa forma, a penalidade tributária caracteriza-se como punição imposta pelo estado àquele que infringir normas estabelecidas na legislação a que está submetido, sendo este denominado contraventor. Cabe ao Estado utilizar-se da punição ou cominação prevista em lei para punir o infrator.

Verifica-se que as definições se encontram na essência afirmando que penalidade é um sistema de penas imposto pelo Estado, a quem descumpre uma norma, lei, desse Estado. Em nenhum momento o Estado determina punição a quem obedece as regras imposta.

Quando se trata de normas de Direito Tributário, somente serão alcançados pelas penalidades próprias, aqueles que por terem desobedecido ou não cumprido determinações da mesma lei.

Ao lembrar o termo sonegador, buscou-se conceituar, na forma do bom direito, esse vocábulo, encontrando o que segue:

Sonegação : Ato de sonegar, de omitir bens que devem ser declarados, de não pagar o que é devido..... Ocultar mercadorias para escapar ao pagamento de tributos fiscais, violando a lei ou prejudicando a terceiros. Furtar-se ao pagamento de tributos, taxas, impostos". Ainda, "Sonegação fiscal: ação ou omissão dolosa destinada a impedir, no todo ou em parte, que o fisco conheça a ocorrência do fato gerador; fraude para evitar pagamento de débitos fiscais. (GUIMARÃES, 1981, p.509).

No entanto, cabe ressaltar que as penalidades foram criadas com o objetivo de inibir o ato considerado ilícito nas normas vigentes em determinadas regiões. Dependendo do comportamento dos infratores, cabe às autoridades competentes estabelecer o grau de severidade das punições aplicadas.

Com relação aos casos de reincidências de infrações, que seja estabelecido um rigor maior nas punições. Como nossa pesquisa tratará de infrações cometidas contra recursos públicos, no caso contra o repasse, por parte dos contribuintes ao governo dos valores definidos como tributos que servirão a toda uma coletividade, verifica-se que quanto maior for o abrandamento da penalidade, maior será a sonegação.

Apesar deste trabalho estar sendo baseado na Lei 11.580/96 do ICMS/PR, em seu capítulo de infrações e penalidades, toda lei que obriga alguém a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, pode ter nas suas previsões, penalidades como fator estimulante a sua obediência, formando assim duas forças de vontade, a do infrator em agredir a lei e a da lei em penalizar o infrator.

3.3.4. A Reincidência de Infrações

Considera-se reincidência a prática de nova infração a mesma disposição legal, por parte do mesmo sujeito passivo, apurado em processo administrativo fiscal, cuja decisão tenha caráter definitivo.

Reincidência: Prática, pelo mesmo agente, de novo crime, depois de transitada em julgado a sentença que, no país ou no estrangeiro, o tenha condenado por delito anterior. Para efeito de reincidência não prevalece a condenação anterior, se entre a data do cumprimento ou da extinção da pena e a infração posterior tiver decorrido período de tempo superior a cinco anos. A reincidência é sempre agravante da pena. (GUIMARÃES, 1981, p.474).

Segundo SANTO (1996, p.753), "Reincidencia. Situación jurídica de la persona que, después de haber sido condenada por un delito o una infraccion, comete outro igual (reincidencia especial) o de destinta índole (reincidencia general)".

A reforma de 1984 adotou um sistema que leva em consideração quatro fatores para o regime de cumprimento e individualização da pena, estando entre esses, a reincidência. Tecnicamente, a prática de dois ou mais crimes não caracteriza a reincidência. Para que isso aconteça é necessário que o novo crime seja praticado após sentença condenatória transitada em julgado, com certidão dos fatos nos autos.

Já para DELMANTO (1986, p. 100), "a multa não deve gerar reincidência".

Parece que aqui os autores estão caracterizando a reincidência no foco do Direito Penal tendo como objeto o crime.

A lei 6364/72, do Imposto relativo à Circulação de Mercadorias, em seu capítulo de penalidades, artigo 55, pegou uma carona nesse conceito e determinou que “a reincidência sujeita o infrator a multa em dobro e a cada reincidência subsequente, aplicar-se-á essa pena acrescida de 20% (vinte por cento)”, e logo em seguida, no parágrafo único, definiu o que seria reincidência nessa lei assim determinando: “- Considera-se reincidência a nova infração cometida ao mesmo dispositivo da legislação tributária, pelo mesmo infrator, dentro do prazo de três anos contados da data da ciência da decisão condenatória relativa a infração anterior, considerada definitiva na esfera administrativa.”

Também a lei 8933/89, no seu nascimento, previa a reincidência. Já a lei 11580/96 desse mesmo imposto vista anteriormente, a qual reduz a penalidade, retira de seu corpo essa hipótese.

Dessa forma, observa-se que o instituto de reincidência tem como meta graduar a pena ao infrator contumaz. Esta qualidade da pena, em nenhum momento prejudicará o cidadão cumpridor de seus deveres que, como membro da coletividade, certamente, estará mais seguro e confiante quando encontrar tal previsão na lei.

3.4. ANÁLISES COMPARATIVAS

Para comprovar o resultado da pesquisa, será apresentado no item destinado a análises comparativas um estudo comparativo sobre as alterações ocorridas no Capítulo das Penalidades entre as Leis 8.933/89 e a Lei 11.580/96 em vigência; também será abordada a produção fiscal, enfocando a produtividade e a evolução fiscal em face à quantidade e valores de Autos de Infração Lavrados no estado; a arrecadação com os autos de Infração, demonstrando sua representatividade no total do valor de ICMS arrecadado no estado.

Cada comparativo realizado será apresentado através de gráficos, análise dos mesmos, resultantes de tabelas que serão compostas de dados e variáveis pertinentes ao assunto.

3.4.1. Capítulo de Penalidades das Leis 8.933/89 e 11.580/96 do ICMS-PR

Em se tratando do ICMS, no Estado do Paraná, está em vigor a Lei 11580/96. Esta lei revogou todas as disposições referentes ao assunto anteriormente, sendo que em seu capítulo XIV DAS INFRAÇÕES E PENALIDADES, traz o rol de penalidades aplicadas às infrações cometidas.

Segundo a Lei, em seu artigo 54, "Constitui infração, toda ação ou omissão que importe em inobservância pelo contribuinte, responsável ou intermediário de negócios, da legislação tributária relativa ao ICMS". Já o artigo 55, dispõe sobre as penas aplicadas aos infratores da legislação do ICMS.

No entanto, para uma análise mais ampla da legislação atual do ICMS, no que tange às penalidades, faz-se necessário fazer uma comparação com a lei anterior. Observa-se que, na lei 8.933/89, em seu artigo 66, o rigor em relação às penalidades se mostrava mais severo.

Dessa forma, será necessária uma análise da evolução histórica da legislação que regula o ICMS no Paraná, para definir qual conduta se mostra mais vantajosa para o Estado, levando em conta o aspecto da arrecadação.

A Lei 11.580, de 11 de novembro de 1996, dispõe quanto ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS, no Estado do Paraná, e revogou a Lei 8.933 de 26 de janeiro de 1989 que tratava anteriormente da matéria.

Porém, quando a Lei 11.580/96 tratou de definir o conceito de "infração" (art. 54), utilizou-se da mesma definição empregada pela lei anterior (art. 65):

"Constitui infração, para os efeitos desta Lei, toda ação ou omissão que importe em inobservância pelo contribuinte, responsável ou intermediário de negócios, da legislação tributária relativa ao ICMS".

Os parágrafos de ambos os artigos trataram de delimitar a responsabilidade solidária daqueles que concorreram para a infração:

§ 1º Respondem pela infração, conjunta ou isoladamente, todos os que de qualquer forma concorreram para a sua prática ou dela se beneficiem.

§ 2º A responsabilidade por infrações à legislação tributária relativa ao ICMS independe da intenção do contribuinte, responsável ou intermediário de negócio e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Desta forma, a lei definiu quem pode ser alcançado pela lei tributária penal e para que o Estado possa exercer um controle sobre esses contribuintes, a lei previu, em seu artigo 33, que os contribuintes deverão inscrever-se no Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado do Paraná.

Esse cadastro nada mais é que um registro onde, após o interessado cumprir as formalidades legais, será fornecido a ele um número, assim como o da Carteira de Identidade, o qual é sua autorização estadual para comercializar. A partir desse instante, está formalizado um contrato entre o Estado e a pessoa, no qual ela, como contribuinte, se compromete a cumprir as formalidades previstas em lei, tais como emitir nota fiscal na venda de mercadorias, recolher o imposto que cobra dos consumidores aos cofres públicos e outras.

O legislador, antecipando-se a possíveis fraudes, prevendo uma atitude irracional, quando cria uma norma desse quilate, norma que ordena fazer ou deixar de fazer alguma coisa, junta a ela penalidades para motivar o cidadão a não se contrapor a essa norma, fraudando-a, agredindo, dessa forma, a vontade da sociedade que sustenta essa estrutura. Evidente é que toda a lei que obriga alguém a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, como citado anteriormente, pode ter nas suas previsões penalidades como fator estimulante a sua obediência, formando, assim, duas forças de vontade, a do infrator em agredir a lei e a da lei em penalizar o infrator. As leis desse imposto, anteriores à presente, também traziam tais previsões, porém, trouxeram graus diferentes de penalidades em cada uma.

Quando tratou das penalidades, a lei nova (Lei 11.580/96, art. 55) atribuiu ao infrator multas em alíquotas diferentes para cada conduta-tipo infratora, daquelas que eram atribuídas na lei revogada anteriormente.

Antes de comentar as alterações nas penalidades atribuídas pelo legislador a cada conduta-tipo, cabe esclarecer que os tipos de penalidades a que se sujeitam os contribuintes infratores não se alteraram, ou seja, continuam valendo as penas de

multa e suspensão temporária ou perda definitiva de benefícios fiscais, na forma estabelecida em decreto do Poder Executivo.

Aqui vale uma ressalva: a Lei 11.580/96 em seu art. 55, inciso II, fala em suspensão temporária ou perda definitiva de benefícios fiscais, na forma estabelecida em decreto do Poder Executivo, a Lei 8.933/89, art. 66, inciso II, falava em suspensão temporária ou perda definitiva de benefícios fiscais, na forma explicitada em Instrução da Secretaria da Fazenda.

A alteração substancial foi o diferente tratamento dado às penas de multa, atribuídas em relação às infrações, de uma lei para outra, como se poderá observar no comparativo abaixo:

O inciso II do art. 55, da Lei 11.580/96 aplica multa equivalente a 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido ao sujeito passivo que deixar de pagar o imposto, no todo ou em parte, na forma e nos prazos previstos na legislação tributária, sendo que a redação da lei anterior (8.933/89) inciso II do artigo 66, aplica multa correspondente a 60% (sessenta por cento) do valor do imposto devido.

Em se tratando de benefício indevido com a utilização do crédito do imposto em desacordo com disposto na lei (art. 55, inciso III da Lei 11.580/96) impõe-se uma multa de 60% (sessenta por cento) do valor do crédito do imposto. No tocante à lei anterior (art.66, inciso III, da lei 8.933/89), referente ao mesmo assunto, a multa seria de 100% do crédito.

Para os itens abaixo (inciso VI, art. 55, Lei 11.580/96 e inciso VI, art.66, Lei 8.933/89):

- a) deixar de emitir ou de entregar documento fiscal em relação ao bem, mercadoria ou serviço em operação ou prestação tributária, inclusive sujeitas ao regime de substituição tributária concomitante ou subseqüente;
- b) transportar, estocar ou manter em depósito bem ou mercadoria tributados, inclusive sujeitos ao regime de substituição tributária regulamentar;
- c) executar prestação de serviço tributada, inclusive sujeita ao regime de substituição tributária concomitante ou subseqüente, desacompanhadas de documentação fiscal regulamentar;

A multa prevista reduziu de 50% para 30% do valor das operações.

Abaixo, estão descritos na íntegra os incisos VIII, a, b e c, art. 55, da Lei 11.580/96 e o seu equivalente na 8.933/89.

Inciso VIII - equivalente a 40% (quarenta por cento) do valor da operação ou prestação indicada no documento fiscal ao sujeito passivo que:

a) consignar em documento fiscal declaração falsa quanto ao estabelecimento de origem ou destino das mercadorias ou serviços em operações ou prestações tributadas, inclusive sujeitas ao regime da substituição tributária, ou beneficiadas com suspensão do pagamento do imposto;

b) emitir, sem autorização expressa da legislação tributária, documento fiscal que não corresponda a uma saída, transmissão de propriedade ou entrada de bem ou mercadoria no estabelecimento, ou a uma prestação de serviço;

c) adulterar documento fiscal, emitir ou utilizar documento fiscal falso, bem como utilizar documento fiscal de estabelecimento que tenha encerrado suas atividades ou cuja inscrição no cadastro de contribuintes estadual tenha sido cancelada "ex officio".

Redação anterior (Lei 8.933/89)

Inciso VI - equivalente a 50% (cinquenta por cento) do valor das operações ou prestações indicadas no documento fiscal:

a) ao sujeito passivo que emitir, sem autorização expressa da legislação tributária, documento fiscal que não corresponda a uma saída de mercadoria, a uma transmissão de propriedade de mercadoria, a uma entrada de mercadoria no estabelecimento, ou a uma prestação de serviço;

b) ao sujeito passivo que emitir, adulterar ou utilizar documento fiscal falso, bem como ao que consignar em documento fiscal, declaração falsa quanto ao estabelecimento de origem ou destino das mercadorias ou serviços;

c) ao sujeito passivo que utilizar documentos fiscais de contribuinte que tenha encerrado suas atividades;

Percebe-se neste inciso que houve uma queda de 10% no valor da penalidade aplicada às infrações nele contidas em relação ao inciso da lei anterior. Considerando a letra c, denota-se um *modus operandi* muito mais grave.

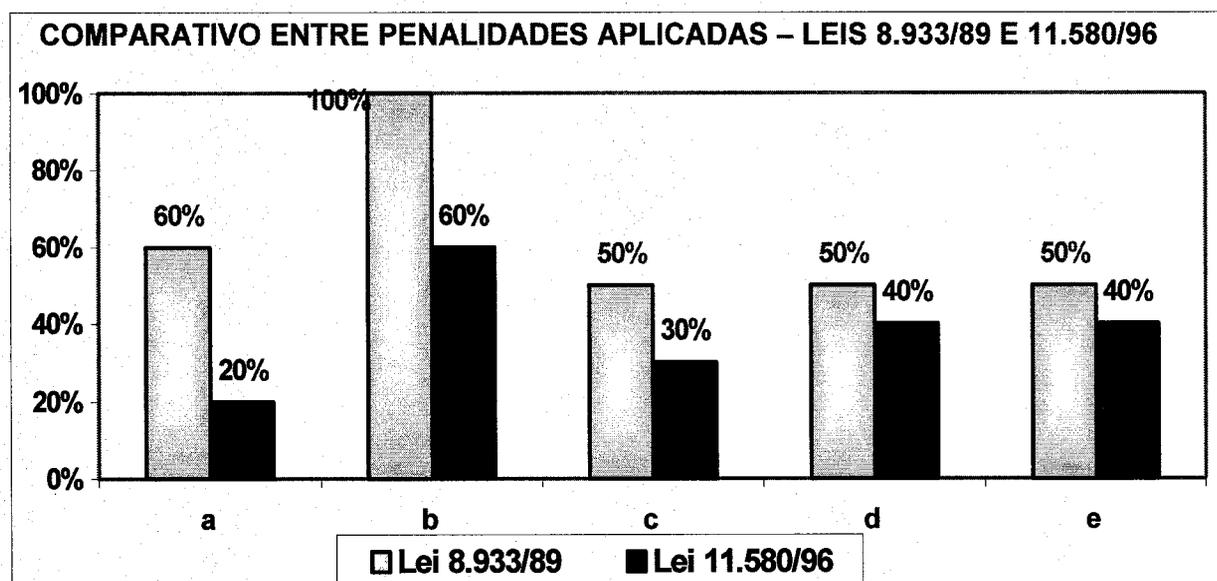
Um outro fator que se deve considerar é o fato de consignar em documento fiscal importância diversa do efetivo valor de operação ou prestação, ou emitir documento fiscal, consignando valores diferentes nas respectivas vias (inciso VII, art. 66 da Lei 8.933 e inciso X e XII, art. 55 da Lei 11.580/96). O percentual da penalidade previsto na lei anterior correspondia a 50% (cinquenta por cento) do valor da operação ou prestação indicada no documento fiscal. No entanto, na lei atual para o mesmo tipo de infração, o percentual aplicado é de 40% (quarenta por cento), sendo a base de cálculo da multa o valor correspondente à diferença entre o valor efetivo a operação e o consignado no documento fiscal e o valor correspondente à diferença entre os valores constantes nas respectivas vias do documento fiscal, respectivamente.

Para uma melhor visualização da diferença de tratamento dado pelas leis 11.580/96 e 8.933/89, para as multas por infrações de suas disposições legais, formulou-se tabela e gráficos comparativos entre as 5 infrações escolhidas para a formulação do estudo, que são: **a)** Deixar de pagar imposto devido; **b)** Utilizar indevidamente o crédito; **c)** Realizar operações tributadas desacompanhadas da documentação fiscal; **d)** Adulterar documentação fiscal ou consignar declaração falsa; **e)** Consignar em documento fiscal importância diversa do efetivo valor da operação.

Tabela 1 – Comparativo entre penalidades aplicadas – Leis 8.933/89 e 11.580/96.

INFRAÇÃO	Lei 8.933/89	Lei 11.580/96
a) Deixar de pagar imposto devido	60%	20%
b) Utilizar indevidamente o crédito	100%	60%
c) Realizar operações tributadas desacompanhadas da documentação fiscal	50%	30%
d) Adulterar documentação fiscal ou consignar declaração falsa	50%	40%
e) Consignar em documento fiscal importância diversa do efetivo valor da operação.	50%	40%

Fonte: SISTEMA CIF-HD – CELEPAR

Gráfico 1 – Comparativo entre penalidades aplicadas – Leis 8.933/89 e 11.580/96.

Fonte: SISTEMA CIF-HD – CELEPAR

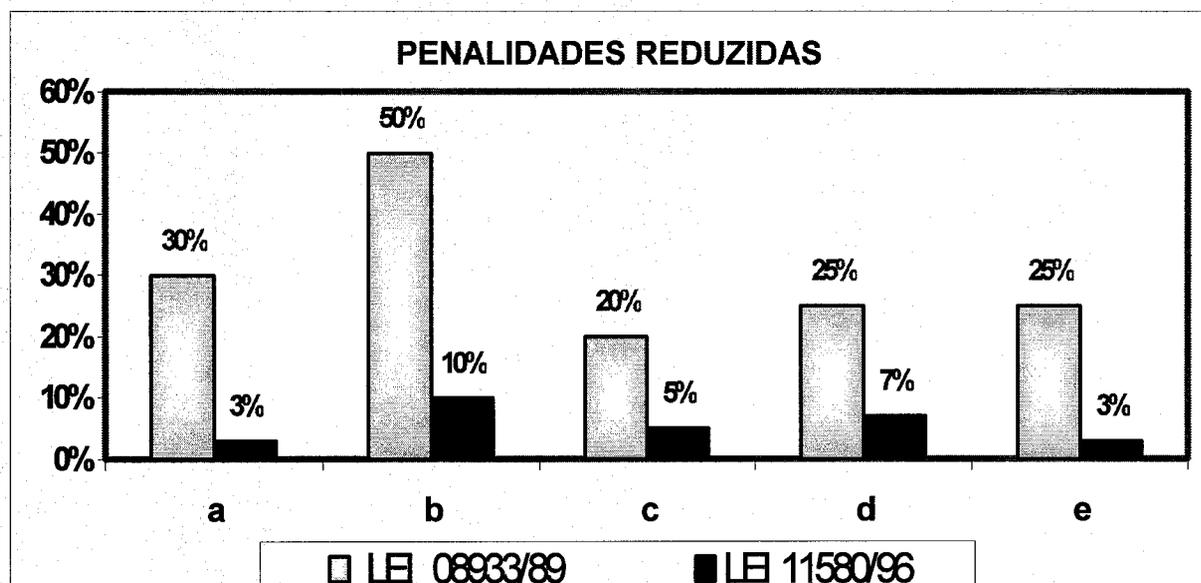
Obs: Para execução do gráfico foram substituídas tipos de infrações por letras.

Pode-se observar pela tabela e gráfico acima que as infrações que sofreram a maior redução das penalidades foram as que compõem os incisos: a) deixar de pagar o imposto devido, que teve uma redução de 60% na lei anterior para 20% na lei atual, apresentando uma queda acentuada no grau de penalidade e b) utilizar

indevidamente crédito que passou de 100% para 60% nas leis 8.933/89 e 11.580/96, respectivamente, representando outra redução bastante sensível em seu tratamento. Lembrando que os valores citados são incididos sobre o valor do imposto que deveria ser pago na operação.

A lei 11.580/96, além de prever penalidades bem mais moderadas, ainda oferece desconto de 75% e 50% na multa, para pagamentos feitos no prazo de 15 e 30 dias, respectivamente, contados da ciência do auto de infração pelo autuado. Veja como fica o gráfico 2 quando aplicadas as reduções previstas na lei:

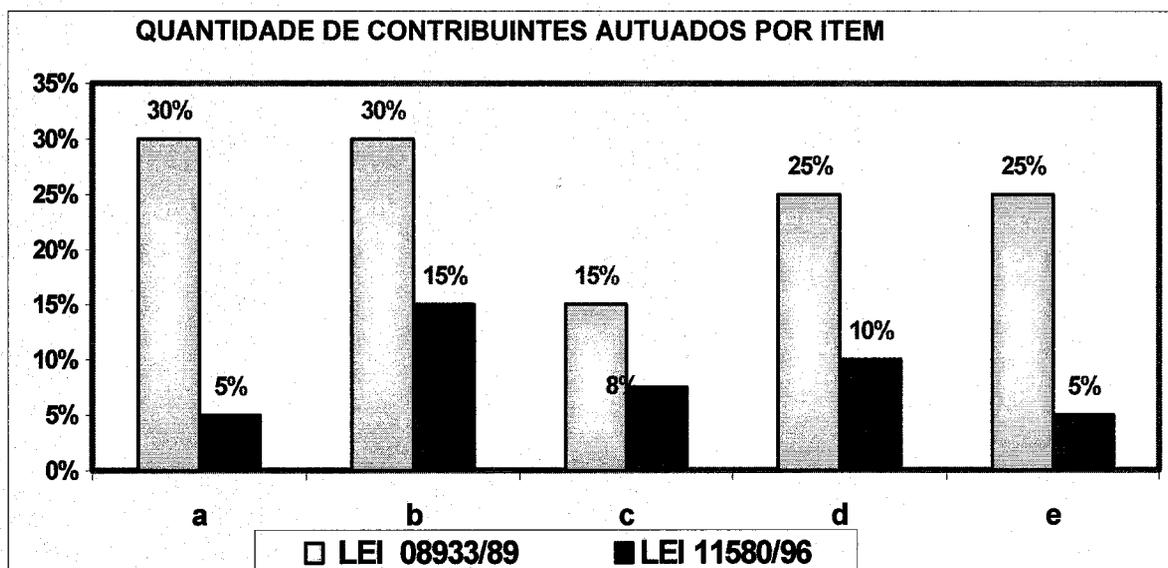
Gráfico 2 – Penalidades Reduzidas



Fonte: SISTEMA CIF-HD – CELEPAR

As penalidades aplicadas pela Lei 11.580/96 praticamente desaparecem quando comparadas à outra lei. Observe-se que nesse gráfico, foi aplicada a redução máxima observada na lei.

Para justificar essa tendência da lei, a pesquisa buscou transformar os dados já existentes em informações no gráfico 3.

Gráfico 3 – Quantidade de contribuintes autuados por item

Fonte: SISTEMA CIF-HD – CELEPAR

Observa-se que só na vigência da lei 8.933/89, ou seja, no período de 1989 até 1996, 8 anos, somam-se 86%, em tese, de contribuintes, em média, autuados. Considerando 100% das autuações por infrações à lei do ICMS, esse índice passaria dos 150%, podendo-se chegar facilmente à conclusão de que cada contribuinte do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços do Estado do Paraná recebeu, em média, nesse período de 8 anos, 1,5 (um e meio) auto de infração por cometer crime de sonegação.

E aqui vem a surpresa, quando COELHO (1995, p.20) ensina que a norma jurídica, enquanto ato de vontade, é criatura do legislador, o qual pode impor ao ato ilícito qualquer punição.

Então, o centro da questão passa a ser o interesse do legislador em estabelecer maior ou menor pena, já que esse não tem parâmetro para estabelecê-la, quando, o objetivo de castigo, que outra finalidade não tem, senão a de educar o infrator dentro dos moldes impostos pela sociedade, pode vir a ser prejudicado. Dessa forma, a pena não deve ter, em seu grau, um desestímulo ao seu cumprimento.

Examinado esse aspecto, verifica-se que as infrações ditas fiscais encontram nos limites quantitativos sua maior preocupação, já que delimitadas unicamente pelo tipo sanção pecuniária, o Estado encontra basicamente a multa

como sua única aliada no combate à evasão fiscal. E, em se tratando do ICMS, é encontrado na legislação penal de cada unidade da federação um valor/grau diferente para a mesma penalidade desse imposto.

No que tange à quebra da ordem tributária propriamente dita, a pesquisa encontrou a seguinte informação, segundo BASTOS (1995, p.393): “o ilícito fiscal é infração tributária e está definido no artigo 96 do Código Tributário Nacional não sendo, portanto, uma infração à norma penal.”

Veja-se que, como consequência desse estudo, fica a transparência da subjetividade da criação do grau de penalidade a ser aplicada. Daí, provavelmente, a justificativa do comportamento do legislador, ao criar as sanções diferentes nas leis em estudo do Estado do Paraná.

Embora o eminente jurista admita as condições qualitativas e quantitativas da penalidade, principalmente na questão quantidade, não caracteriza parâmetros, posição que pode deixar a sociedade nas mãos da vontade de interesses nem sempre justos.

3.4.2. Produção Fiscal

A atividade de fiscalização regulada por lei busca recuperar os tributos sonegados e aplicar penalidades, geralmente pecuniárias, as quais objetivam punir os infratores e desestimular as suas reincidências.

Um processo de fiscalização pode detectar, ou não, infrações.

Se alguma infração for detectada, o auditor fiscal deve lavrar o competente auto de infração para exigir os valores sonegados.

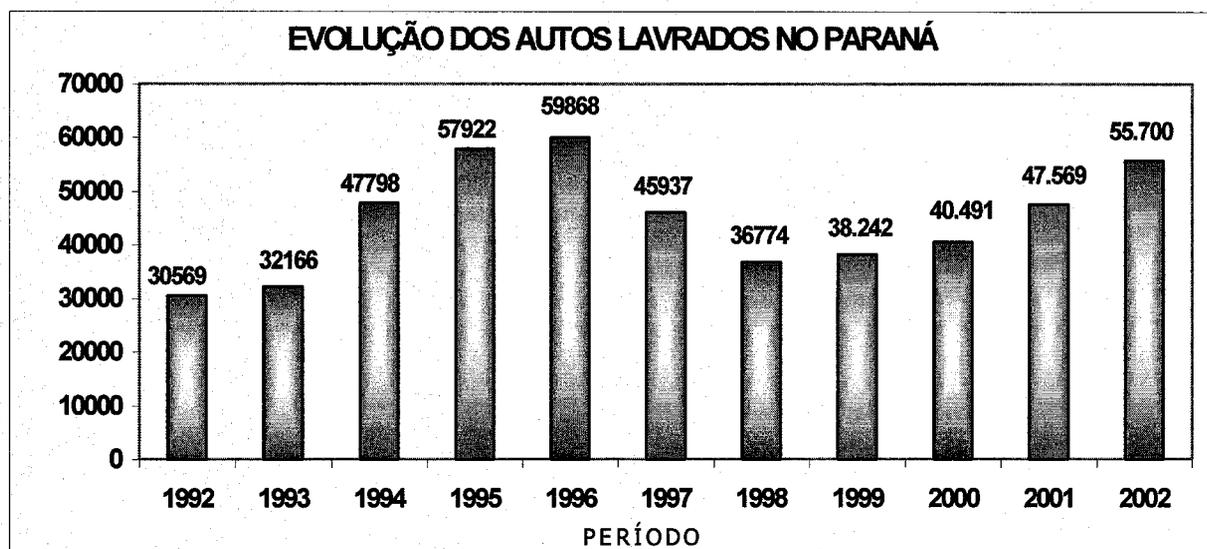
Uma vez lavrado o auto de infração, este torna-se a peça básica do processo administrativo fiscal que segue o rito de instrução contraditória. (Lei 11.580/96, Capítulo XIV).

Para se realizar em comparativos, procurando clarificar a consistência das informações e relacioná-las como efeitos das leis, levantaram-se comparativos da evolução no número de fiscais e a relação anual da produção dos auditores fiscais com respeito aos autos de infração.

Tabela 2 - Evolução da produção de Auditores Fiscais no Paraná

PERÍODO	VLRS ARREC. NOS AUTOS DE INFRAÇÃO	QUANT. AUD. FISCAIS	AUTOS LAVRADOS	RELAÇÃO VLR.ARREC.AIS POR AUD. FISCAL	MÉDIA PROD. POR AUD. FISCAL
1992	269.401.780	737	30569	365.538,37	41
1993	307.889.093	675	32166	456.131,99	48
1994	345.396.029	998	47798	346.088,21	48
1995	548.638.174	1229	57922	446.410,23	47
1996	375.138.372	1293	59868	290.130,22	46
1997	325.094.937	1241	45937	261.962,08	37
1998	309.054.530	1217	36774	253.947,85	30
1999	383.488.834	1200	38.242	319.574,03	32
2000	406.041.692	1195	40.491	339.783,84	34
2001	477.019.516	1190	47.569	400.856,74	40
2002	558.556.771	1183	55.700	472.152,81	47

Fonte: CELEPAR - SEFA/CRE

Gráfico 4 – Evolução dos Autos Lavrados no Paraná

Fonte: CELEPAR - SEFA/CRE

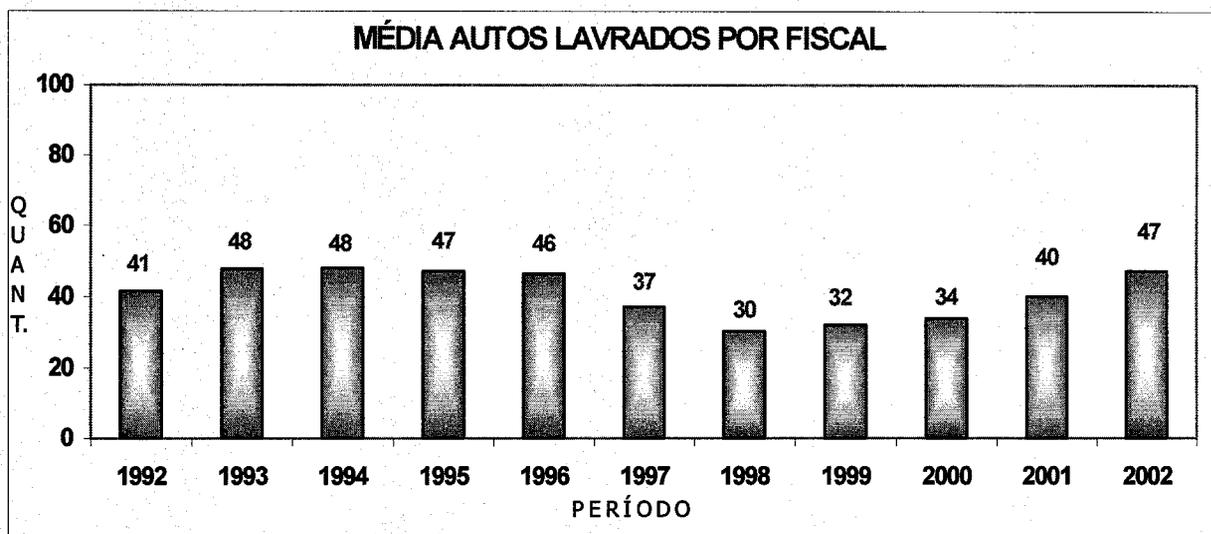
Apesar da lei 8.933/89 entrar em vigor em 1989, trazendo penalidades menos severas para uso no combate à evasão fiscal, só em 1994 é que vem ocorrer um aumento significativo nas autuações, sendo o ano de 1996 o que apresentou o maior número de autuações. No período de 1997 a 2001, já em vigor a lei 11.580/96, com penalidades ainda mais suaves para o sonegador, constatam-se quedas significativas nas autuações. No ano de 2002, há um aumento de aproximadamente 17% em relação às autuações efetuadas em 2001.

Gráfico 5 – Evolução do Quadro de Auditores Fiscais no Paraná

Fonte: CELEPAR - SEFA/CRE

Pelos dados apresentados, constata-se que, a partir do ano de 1994, houve um aumento gradativo de contratações no quadro funcional, apresentando em 1996 o auge no número de Auditores na ativa. Após o ápice de 1996, constata-se uma queda gradativa no número de Auditores Fiscais, quando, no ano de 2002, esta queda já está em torno de aproximadamente 10% em relação ao seu ponto máximo que foi 96.

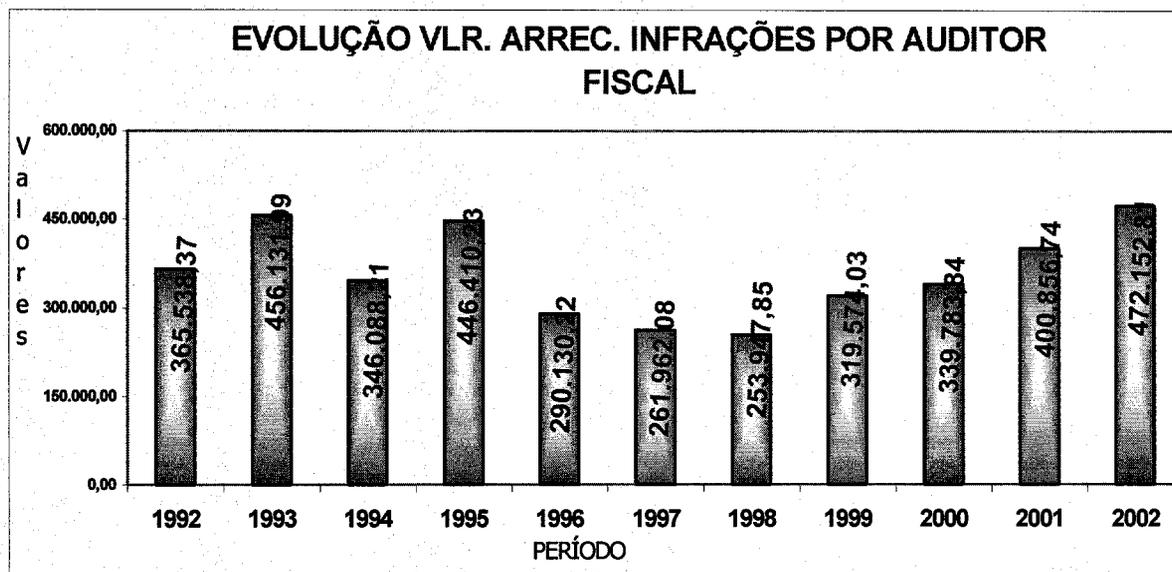
No gráfico seguinte apresentaremos a produção destes Auditores Fiscais em relação ao número de infrações no período.

GRÁFICO 6: Relação de Autos de Infração Lavrados por Auditor Fiscal

Fonte: CELEPAR - SEFA/CRE

Quando relacionado o gráfico de produção com o do número de Auditores Fiscais, nota-se haver uma certa incoerência nesta relação, pois encontra-se no período de menor número de Auditores uma maior produção. A média de produção dos Auditores fica em torno de 40 infrações, observando-se que, num período de 12 anos, em 5 anos, não foi atingida esta média, perfazendo um percentual de, aproximadamente, 38% abaixo da média.

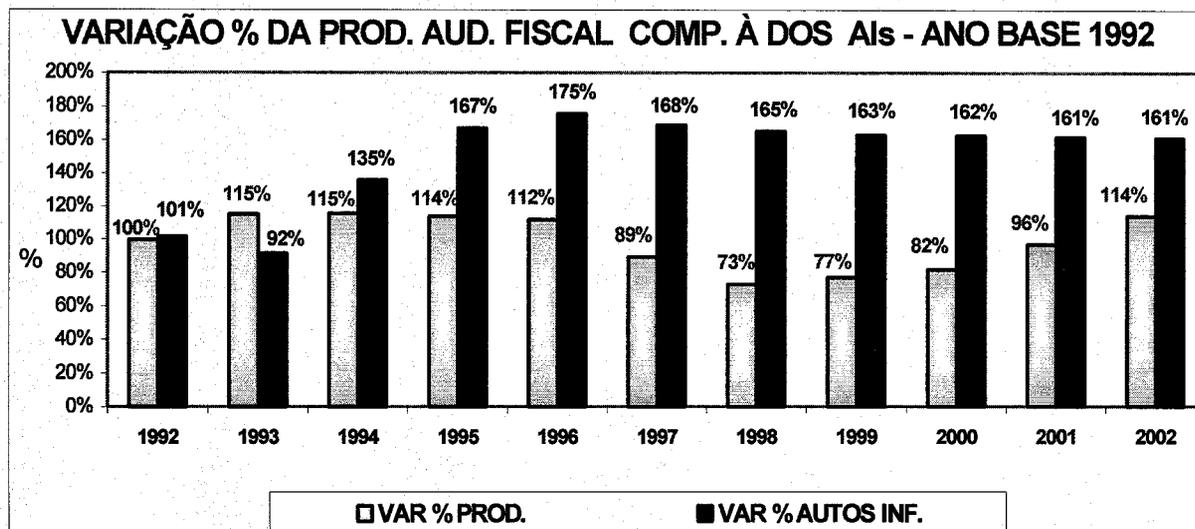
GRÁFICO 7: Evolução de Valores Arrecadados nos Autos de Infração por Auditor Fiscal - Período: 1992 a 2002



Fonte: CELEPAR - SEFA/CRE

Os anos de 1997, 1998 e 2000 foram contemplados com o benefício de anistia. Isso, possivelmente, seja fator desestimulante junto ao quadro de Auditores Fiscais que, além de verem seus trabalhos destruídos, recebem enormes pressões por parte dos contribuintes visitados pela Receita, no período pós anistias, no sentido injusto de tal benefício que contempla sonegadores. Os reflexos dos benefícios advindos da Lei 8.933 para os sonegadores transpareceu nos anos seguintes. Embora no ano de 1995, já com um maior número de Auditores tenha havido uma elevação nos valores arrecadados, a produtividade fiscal apresentava-se em queda.

Gráfico 8: Variação Percentual da Produção dos Auditores Fiscais, comparada à dos Autos Lavrados – Período: 1992 a 2002



Fonte: CELEPAR - SEFA/CRE

Tomando-se o ano de 1992 por base, observa-se que os anos de 1997 a 2000 apresentam queda significativa na produtividade de aproximadamente 17% em relação a 1996, porém, o mesmo período apresenta uma queda de 7% na quantidade de autos lavrados em relação a 96. Já no biênio 2001 e 2002, a produção fiscal eleva-se gradativamente e a quantidade de autos lavrados permanece estável.

Esta análise pode ser feita em todos os anos e revela que a razão da redução da produção fiscal não ocorreu somente por ter havido aumento no quadro de Auditores Fiscais da Coordenação da Receita Estadual, podendo estar na declinação do grau da penalidade a justificativa desse resultado.

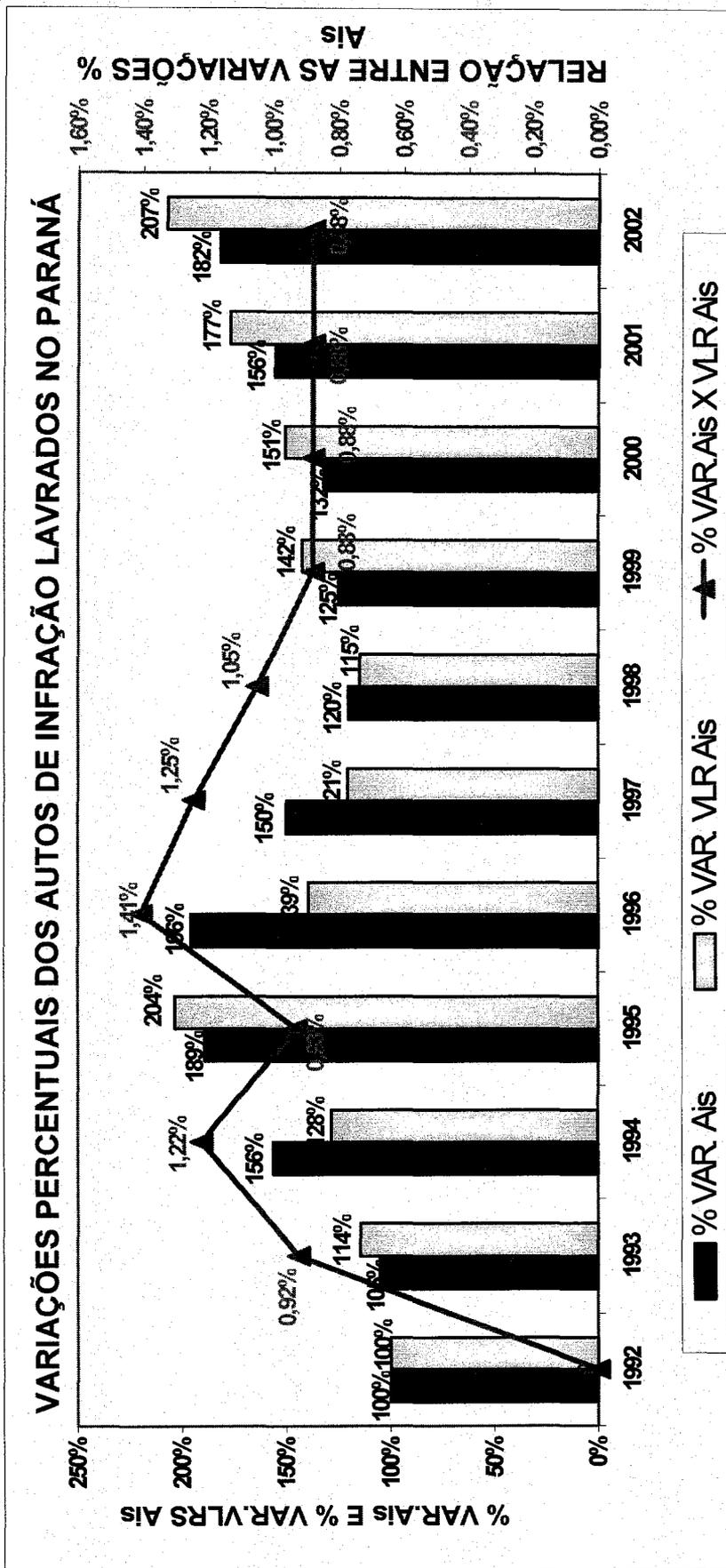
3.4.3 - Arrecadação com os Autos de Infração

Tabela 3 - Evolução da Produção de Auditores Fiscais e Autos Lavrados no Paraná, e suas Variações

PERÍODO	VLRS ARREC. NOS AUTOS DE INFRAÇÃO	QUANT. AUD. FISCAIS	AUTOS LAVRADOS	RELAÇÃO VLR.ARREC. Ais POR AUD. FISCAL	MÉDIA PROD. POR AUD. FISCAL	VARIÁÇÕES		
						% VAR. Ais	% VAR. VLR Ais	% VAR.Ais X VLR ARREC. Ais
1992	269.401.780	737	30569	365.538,37	41	100%	100%	0
1993	307.889.093	675	32166	456.131,99	48	105,22%	114,29%	0,92%
1994	345.396.029	998	47798	346.088,21	48	156,36%	128,21%	1,22%
1995	548.638.174	1229	57922	446.410,23	47	189,48%	203,65%	0,93%
1996	375.138.372	1293	59868	290.130,22	46	195,85%	139,25%	1,41%
1997	325.094.937	1241	45937	261.962,08	37	150,27%	120,67%	1,25%
1998	309.054.530	1217	36774	253.947,85	30	120,30%	114,72%	1,05%
1999	383.488.834	1200	38.242	319.574,03	32	125,10%	142,35%	0,88%
2000	406.041.692	1195	40.491	339.783,84	34	132,46%	150,72%	0,88%
2001	477.019.516	1190	47.569	400.856,74	40	155,61%	177,07%	0,88%
2002	558.556.771	1183	55.700	472.152,81	47	182,21%	207,33%	0,88%

Fonte: CELEPAR - SEFA/CRE

Gráfico 9: Variações percentuais dos Autos de Infração Lavrados no Paraná



Fonte: CELEPAR - SEFA/CRE

Faz-se necessária, para maior entendimento, a definição do Auto de Infração: é o instrumento que o Auditor Fiscal, na sua função de preposto do fisco, dispõe para exigir do contribuinte o imposto sonegado aos cofres públicos e coibir novas práticas de sonegação, com a proposição de penalidades.

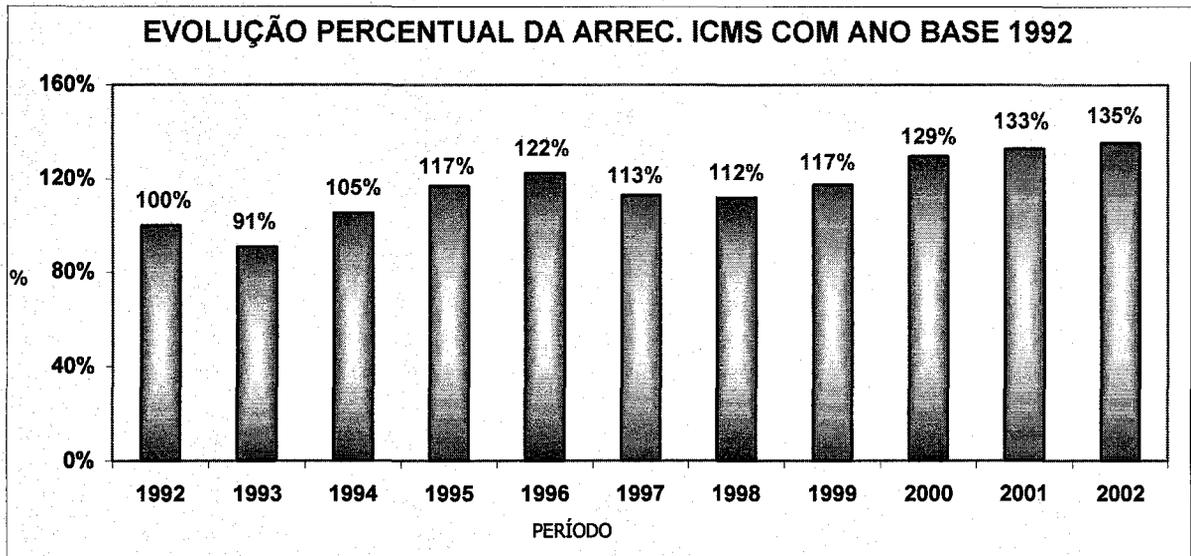
Na tabela 3, foram apresentadas as variações referentes aos Autos de Infração. A primeira variação foi referente à quantidade de autos lavrados, a segunda variação refere-se aos valores arrecadados com esses autos de infração e a terceira é uma relação entre as duas variações anteriores, todas tomando como ano base 1992. Verifica-se que em 1996, como já constatado, há maior quantidade de autos lavrados, apresentando uma performance de aproximadamente 96% em relação ao ano de 1992. No entanto, em relação a valores arrecadados, o ano de 2002 apresentou uma alta de aproximadamente 107% em relação a 1992. No comparativo das variações de valores e quantidades, o ano que apresentou um maior equilíbrio foi 1996, com um índice de 1,41%.

Para realizar levantamentos comparativos com os valores arrecadados através de Autos de Infração, será necessário apresentar a evolução do ICMS.

Tabela 4 – Arrecadação com Autos de Infração com relação à Arrecadação do ICMS

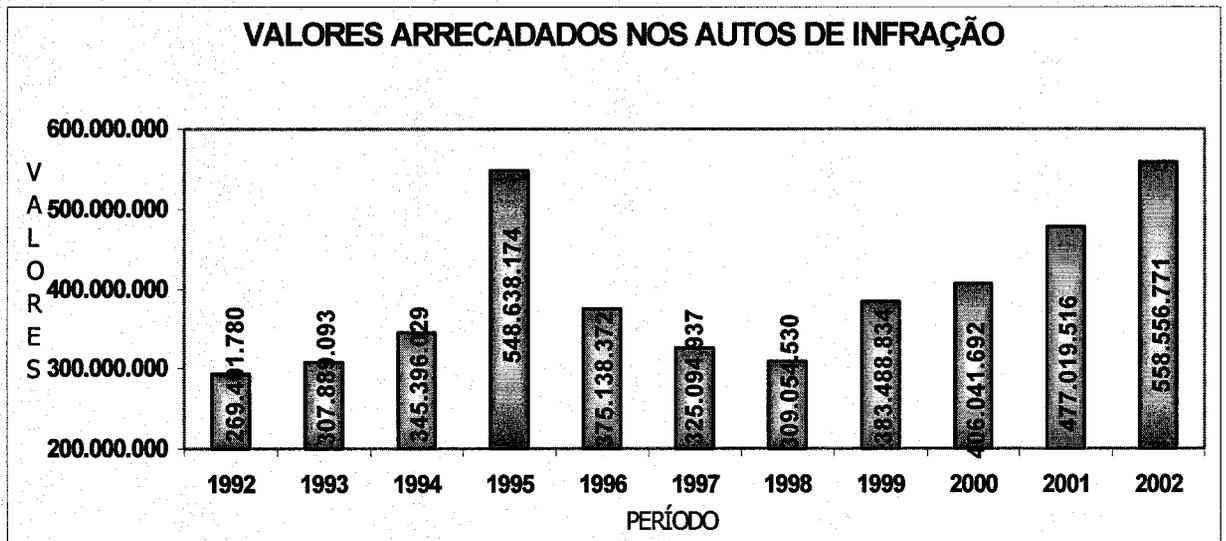
PERÍODO	AUTOS LAVRADOS	VLRS ARREC. AUTOS DE INFRAÇÃO	ICMS (CORRIG. ATÉ 07/2003) EM R\$ 1,00	EVOLUÇÃO % ARREC.ICMS - ANO BASE 1992	REL. VLRS ARREC. Als. X ARREC.ICMS
1992	30569	269.401.780	5.107.965.348,76	100%	5,73%
1993	32166	307.889.093	4.627.990.181,80	91%	6,65%
1994	47798	345.396.029	5.370.588.450,19	105%	6,43%
1995	57922	548.638.174	5.953.932.985,48	117%	9,21%
1996	59868	375.138.372	6.235.310.254,74	122%	6,02%
1997	45937	325.094.937	5.756.812.155,60	113%	5,65%
1998	36774	309.054.530	5.697.306.805,11	112%	5,42%
1999	38.242	383.488.834	5.986.756.393,63	117%	6,41%
2000	40.491	406.041.692	6.613.201.489,60	129%	6,14%
2001	47.569	477.019.516	6.778.786.036,32	133%	7,04%
2002	55.700	558.556.771	6.896.845.174,43	135%	8,10%

Fonte: CELEPAR - SEFA/CRE

Gráfico 10: Evolução em Percentual da Arrecadação com ICMS com Ano Base de 1992

Fonte: CELEPAR - SEFA/CRE

Mesmo com a anistia nos anos de 1996, 1997 e 2000, constata-se que não houve um aumento considerável na arrecadação e também o ano de 1996 foi contemplado pela Lei Kandir que dá isenção às exportações, desmotivando a industrialização de produtos primários. Já no ano de 1997, nota-se que houve uma queda nos valores arrecadados. Pode-se verificar que as maiores arrecadações desde 1992 ocorreram nos anos de 2001 e 2002.

Gráfico 11: Valores Arrecadados nos Autos de Infração

Fonte: CELEPAR - SEFA/CRE

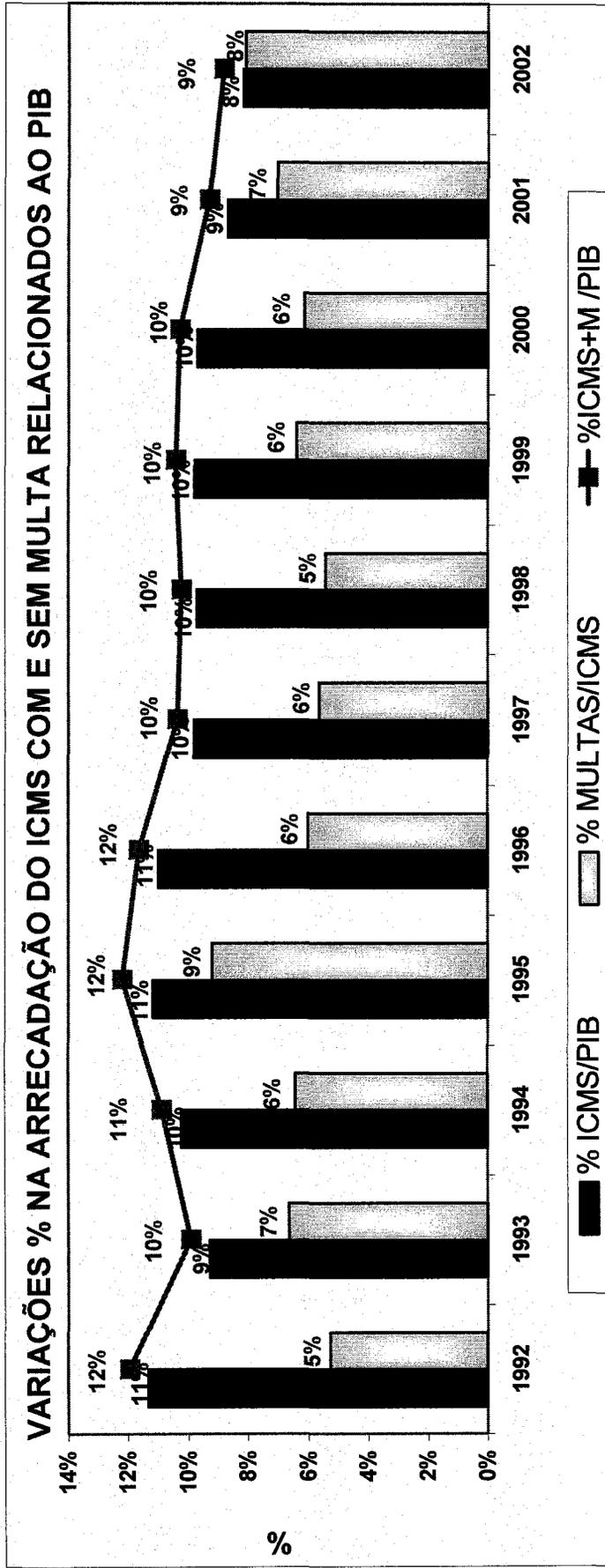
Após o auge nos valores arrecadados em 1995 nos autos de infração, é possível notar-se que ocorre uma queda no triênio seguinte e, somente a partir de 1999, é que começa a demonstrar um sensível aumento nos valores arrecadados, chegando a atingir o auge na arrecadação no ano de 2002.

Tabela 5 : Arrecadação de ICMS em relação ao PIB e aos Autos de Infração no Período

ANO	PIB	ICMS	MULTAS	TOT. Ais	ICMS+MULTAS	VARIACOES PERCENTUAIS		
						% ICMS/PIB	% MULTAS/ICMS	% ICMS+M /PIB
1992	45.050.396.087	5.107.965.349	269.401.780	30569	5.377.367.129	11,34%	5,27%	11,94%
1993	49.780.687.676	4.627.990.182	307.889.093	32166	4.935.879.275	9,30%	6,65%	9,92%
1994	52.468.844.810	5.370.588.450	345.396.029	47798	5.715.984.480	10,24%	6,43%	10,89%
1995	53.255.877.482	5.953.932.985	548.638.174	57922	6.502.571.160	11,18%	9,21%	12,21%
1996	56.717.509.519	6.235.310.255	375.138.372	59868	6.610.448.627	10,99%	6,02%	11,66%
1997	58.645.904.842	5.756.812.156	325.094.937	45937	6.081.907.092	9,82%	5,65%	10,37%
1998	58.645.904.842	5.697.306.805	309.054.530	36774	6.006.361.336	9,71%	5,42%	10,24%
1999	61.084.000.000	5.986.756.394	383.488.834	38242	6.370.245.227	9,80%	6,41%	10,43%
2000	68.176.000.000	6.613.201.490	406.041.692	40491	7.019.243.181	9,70%	6,14%	10,30%
2001	77.956.000.000	6.778.786.036	477.019.516	47569	7.255.805.552	8,70%	7,04%	9,31%
2002	84.315.000.000	6.896.845.174	558.556.771	55700	7.455.401.946	8,18%	8,10%	8,84%
MÉDIA	60.554.193.205	5.911.408.661	391.429.066	44.821	6.302.837.728	9,90%	6,58%	10,55%
VARIACÃO % ICMS (S/MULTAS) RELAÇÃO PIB				9,90%				
VARIACÃO % ICMS (C/MULTAS) RELAÇÃO PIB				10,55%				
VAR. % MULTAS RELAÇÃO ICMS				6,58				
TOTAL VALORES Ais				493.036				

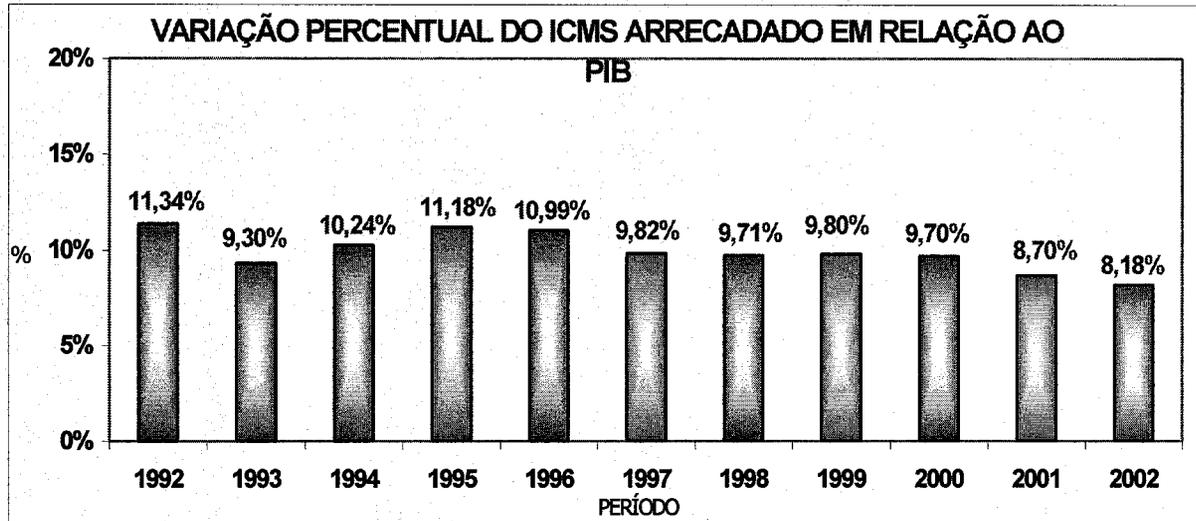
Fonte: CELEPAR - SEFA/CRE

Gráfico 12: Variações Percentuais na Arrecadação de ICMS Somado aos Autos de Infração, Relacionando-os ao PIB



Fonte: CELEPAR - SEFA/CRE

Gráfico 13– Variação Percentual do ICMS Arrecadado no Período em Relação ao PIB

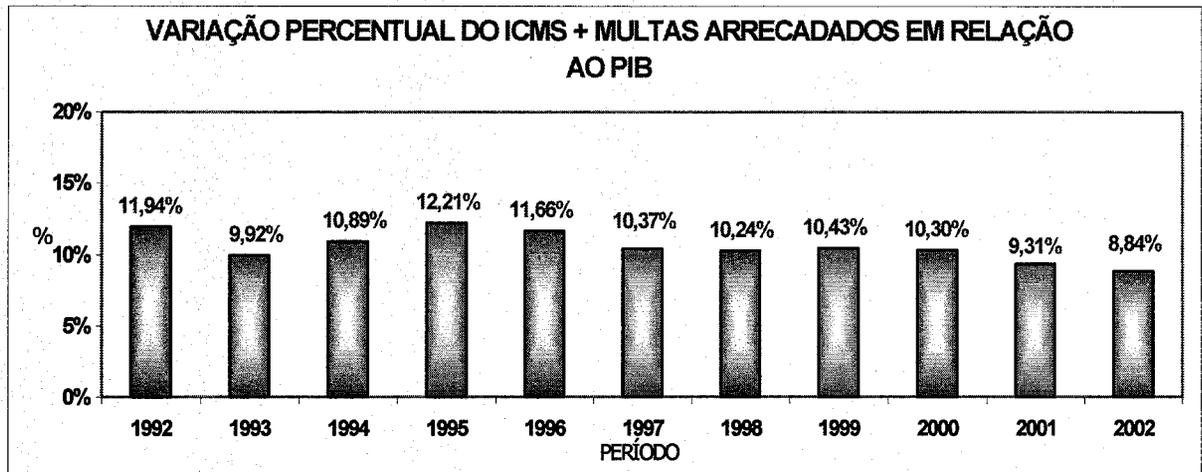


Fonte: CELEPAR - SEFA/CRE

Observa-se que os anos que tiveram uma maior arrecadação de ICMS, que foram os anos de 2001 e 2002, são justamente os anos que apresentaram uma queda na representatividade no Produto Interno Bruto. No período de 1997 a 2000, nota-se uma equivalência entre os índices, com pouca variação. Mas a grande participação da arrecadação do ICMS deu-se no período de 1994 a 1996 e o maior índice, no ano de 1992.

Há de se levar em consideração que não estão totalizados ao valor da arrecadação do ICMS os valores arrecadados nos Autos de Infração, o que demonstraremos a seguir.

Gráfico 14: Variação Percentual ICMS + Multas Arrecadados no Período em Relação ao PIB



Fonte: CELEPAR - SEFA/CRE

Os gráficos 13 e 14 representam uma divisão da representação gráfica dos dados constantes no gráfico 12.

Observa-se aqui a relação da arrecadação do ICMS em relação ao PIB. O ano de 1992 foi o de maior representatividade, com um índice de 11,34%, havendo uma queda em 1993, mas voltando a crescer gradativamente até o ano de 1996. A partir de 1997, a queda de arrecadação do ICMS em relação ao PIB foi crescente, chegando, em 2002, ao patamar de aproximadamente 31% menor que a arrecadação de 1992.

Com relação aos valores arrecadados com as multas geradas dos autos de infração somadas à arrecadação do ICMS, como já foi apresentado, o ano de 1995 teve o maior índice de 9,21% .

O terceiro comparativo a ser feito é o da variação da arrecadação do ICMS acrescido dos valores das multas relacionados ao total do PIB. Neste item, verifica-se não haver um acréscimo muito elevado do que o resultante da variação sem os valores das multas. A média da variação percentual do ICMS em relação ao PIB gira em torno de 9,9%. Adicionando os valores das multas, esta média sobe para 10,55% e a variação percentual da arrecadação com multas em relação à arrecadação do ICMS é de aproximadamente 6,58%.

3.5. ANÁLISE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO POR ITEM PESQUISADO

Dedica-se este ponto da pesquisa ao estudo e análise comparativa de cada item pesquisado, com o número de contribuintes cadastrados e com os valores totais de ICMS arrecadado no Estado do Paraná. Para melhor visualização, elaboramos a tabela a seguir com os dados totais de contribuintes, itens pesquisados e valor total do ICMS. As divisões por item ocorrerão no momento da apresentação de cada um.

Vale ressaltar que está sendo analisada a quantidade de Autos de Infração lavrados pela Autoridade Fiscal sem contemplar o mérito de tais lavraturas, podendo, em alguns casos, o auto de infração ter sido julgado improcedente pela autoridade singular ou pelo Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais, ou mesmo ter alcançado a justiça comum e em última instância, quando transitado em julgado, caracterizado como improcedente.

Tabela 6: Comparativo entre Número de Contribuintes Cadastrados no ICMS por Ais

PERÍODO	Quant. Total Autos	Ais da Pesquisa	Quantidade Contribuinte	% TOT. CONT. AUT.	% CONT. AUT. ITENS
1992	30.569	12.189	492.030	6%	2%
1993	32.166	14.870	517.503	6%	3%
1994	47.798	22.319	545.325	9%	4%
1995	57.922	25.594	573.319	10%	4%
1996	59.868	22.839	599.883	10%	4%
1997	45.937	24.498	628.144	7%	4%
1998	36.774	18.900	653.455	6%	3%
1999	38.242	20.985	679.964	6%	3%
2000	40.491	29.780	704.384	6%	4%
2001	47.569	42.527	728.765	7%	6%
2002	55.700	30.983	751.012	7%	4%
TOTAL	493.036	265.484	6.873.784	7%	4%
MÉDIA	44.821	24.135	528.753	7%	4%

Fonte: CELEPAR - SEFA/CRE

3.5.1 – Inciso II - Deixar de Pagar o Imposto, no Todo ou em Parte, na Forma e no Prazo Previstos na Legislação Tributária

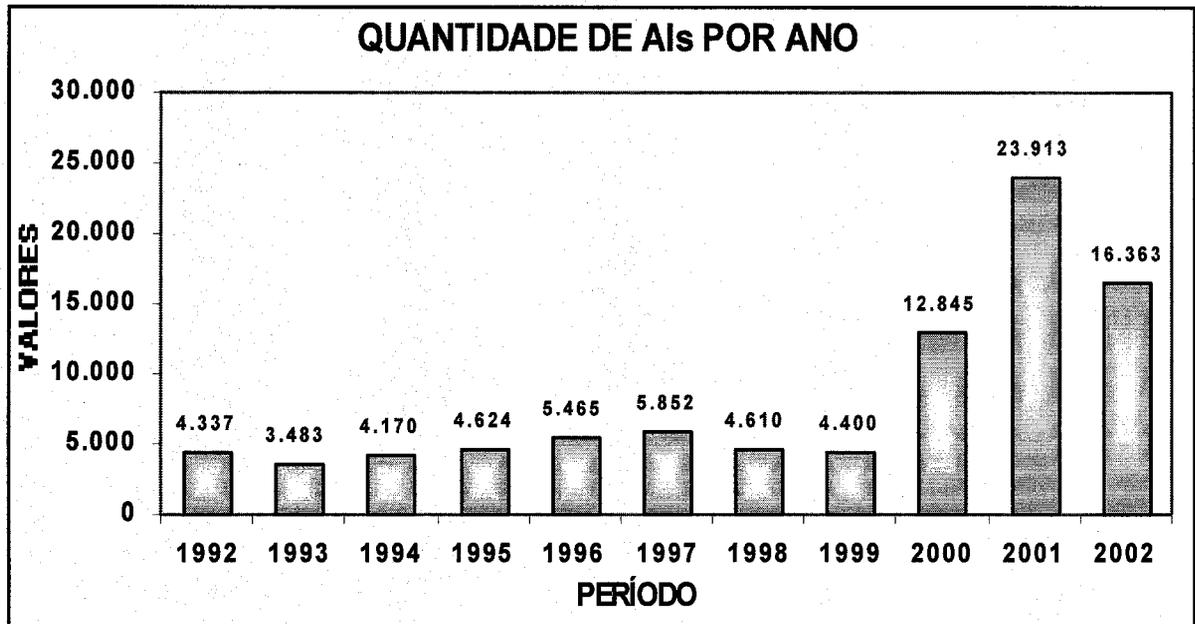
A base de cálculo da multa é o valor do imposto devido.

Essa infração acontece no instante em que o contribuinte de direito sonega informações ao fisco, buscando pagar menos tributo. É o caso do obrigado que vende a mercadoria tributada, emite a nota fiscal e declara na Guia de Informações de Arrecadação parte do valor das notas fiscais emitidas .

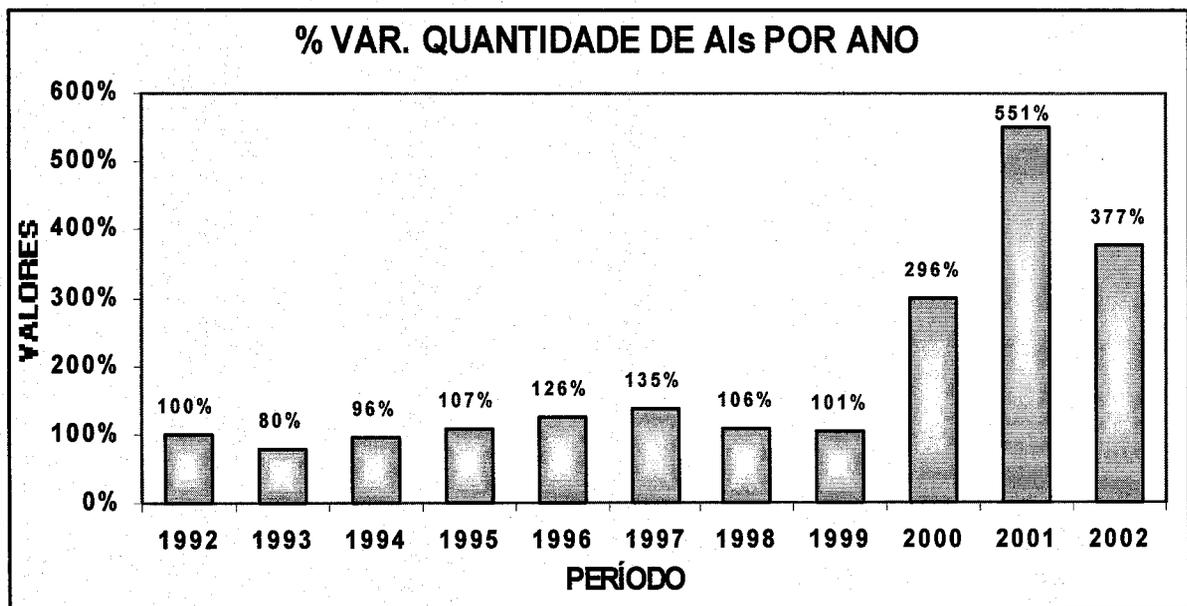
Tabela 7: Comparação entre Quantidade de Ais. (Inciso II) por Contribuinte

ANO	QUANT. de Ais	CONTRIBUINTES	Contr. X Quant. Ais.	VAR % Ais.	VAR % Cont.
1992	4.337	492.030	113	100%	100%
1993	3.483	517.503	149	80%	105%
1994	4.170	545.325	131	96%	111%
1995	4.624	573.319	124	107%	117%
1996	5.465	599.883	110	126%	122%
1997	5.852	628.144	107	135%	128%
1998	4.610	653.455	142	106%	133%
1999	4.400	679.964	155	101%	138%
2000	12.845	704.384	55	296%	143%
2001	23.913	728.765	30	551%	148%
2002	16.363	751.012	46	377%	153%
TOTAL	90.062	6.873.784			
MÉDIA	8.187	624.889	106	189%	127%
% de Representatividade do Inciso II no total de infrações lavradas:					34%

Fonte: CELEPAR - SEFA/CRE

Gráfico 15 – Quantidade de Autos de Infração Lavrados por Ano (Inciso II)

Fonte: CELEPAR - SEFA/CRE

Gráfico 16 – Percentual de Variação da Quantidade de AIs. por Ano (Inciso II)

Fonte: CELEPAR - SEFA/CRE

A constatação das infrações ocorre no momento das auditorias realizadas em empresas e obedecendo a uma Norma de Procedimentos denominada Comando de Auditoria Fiscal que orienta as tarefas a serem executadas por ocasião

da auditoria. Assim, esse tipo de verificação está diretamente relacionado com a quantidade de empresas auditadas.

Dentro desse conjunto de informações pode-se refletir sobre o grau da sanção imposta. A redução de 60% para 20% com a Lei 11.580/96 é bem visível nos gráficos acima, pois constata-se uma variação de aproximadamente 3% na quantidade de autos lavrados no período de 1992 a 1996, e a média em torno de 4.416 autos lavrados por ano, em percentual de 96%. Já no período compreendendo os anos de 1997 a 2002, com a Lei 11.580, a variação das autuações chega ao estrondoso patamar dos 300%, com uma média de 11.331 autos lavrados por ano, em termos percentuais de média de 242%. Não se deve esquecer que o inciso II foi o que apresentou um maior grau de abrandamento nas penalidades que girou em torno de 64% de redução.

Os autos de infração lavrados no Inciso II representam em torno de 34% no total de infrações lavradas no período em estudo.

3.5.2. Inciso III - Penalidade por Utilizar Crédito Indevido

O Inciso III decorre da previsão na lei da não cumulatividade do imposto que autoriza o contribuinte de direito a utilizar, como crédito, o imposto pago por ele na fase anterior ou seja, o imposto pago no momento que adquiriu mercadorias para venda conforme determina o artigo 23 da lei em vigor 11.580/96 que segue:

“Art. 23. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou por outra unidade federada, apurado por um dos seguintes critérios.” (PARANÁ 1996, ICMS)

Diz a lei que o imposto será não cumulativo, isto é, incidirá somente sobre o valor agregado nas fases subseqüentes à primeira, compensando-se o que for devido em cada operação, ou seja, o comerciante poderá abater do montante do ICMS que repassará ao erário em razão de suas operações de venda, aquele montante que já pagou a outro comerciante quando comprou mercadorias.

Ocorre que o benefício é oferecido, acreditando-se que todos os obrigados observem a determinação legal, honrando, de forma objetiva, o compromisso de contribuinte e de cidadão, creditando-se das operações que a lei autoriza tão somente. Quando algum dos obrigados quebra essa norma, estará causando um prejuízo ao Estado que reage determinando, na mesma lei, que tal benefício seja vedado e conseqüentemente glosado.

Dentro dessas determinações, quando a empresa é visitada pela fiscalização e o Auditor Fiscal, no uso de suas atribuições legais, detecta que o contribuinte utilizou-se de crédito vedado, este será obrigado a notificar, via auto de infração, o contribuinte dessa utilização indevida, o qual arcará com o valor do imposto utilizado, multa e juros, se for o caso.

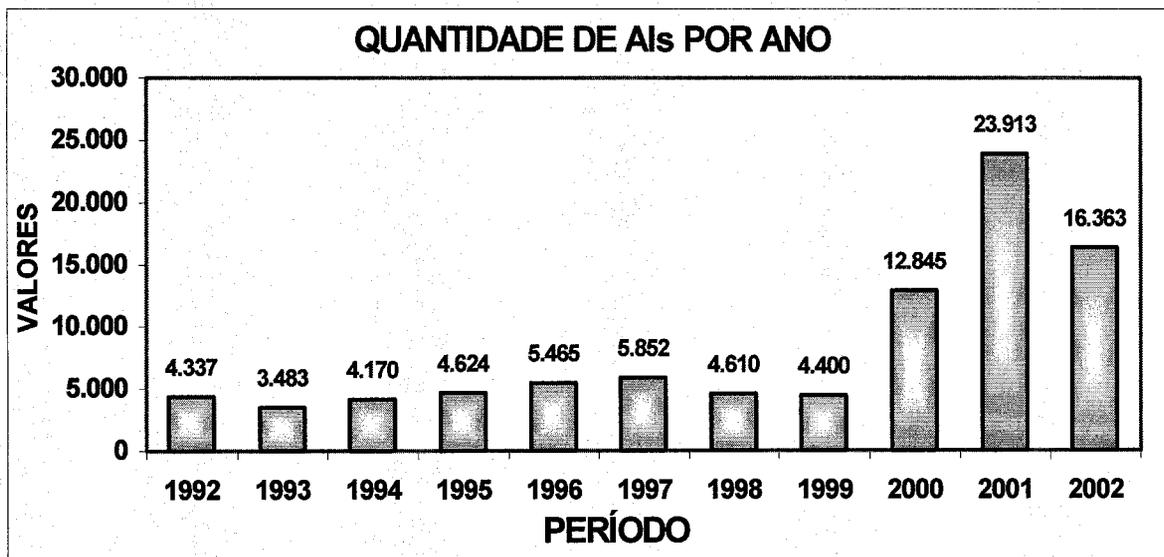
A base de cálculo da multa é o valor do imposto devido

Inciso III art.55 da lei 11.580/96 - Esse tipo de infração encontra um grau relativo de dificuldade na sua detecção, em virtude da difícil comunicação entre os fiscos estaduais, cuja fiscalização está limitada em cada território, quando, usando dessa deficiência, o sonegador busca em Estados menos desenvolvidos fiscalmente, as notas fiscais ditas "frias" onde acredita encontrar amparo para causar prejuízo ao erário.

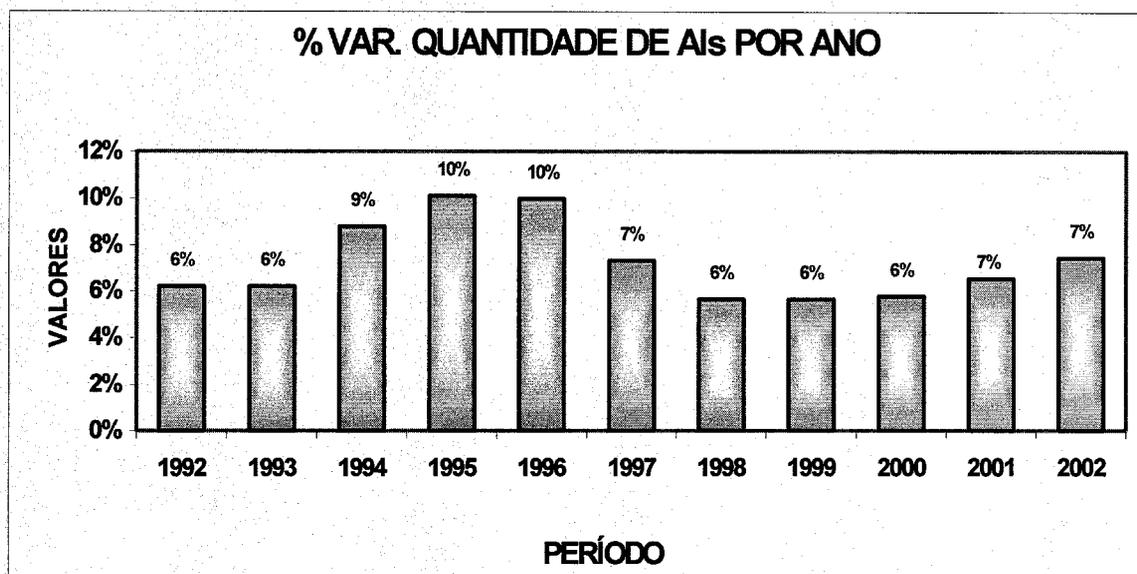
Tabela 8: Comparativo entre Quantidade de Als. (Inciso III) por Contribuinte

ANO	QUANT. de Als	CONTRIBUINTES	Contr. X Quant. Als.	VAR % Als.	VAR % Cont.
1992	1.684	492.030	292	100%	100%
1993	931	517.503	556	55%	105%
1994	990	545.325	551	59%	111%
1995	1.387	573.319	413	82%	117%
1996	1.691	599.883	355	100%	122%
1997	1.762	628.144	356	105%	128%
1998	1.556	653.455	420	92%	133%
1999	1.070	679.964	635	64%	138%
2000	1.241	704.384	568	74%	143%
2001	1.295	728.765	563	77%	148%
2002	1.049	751.012	716	62%	153%
TOTAL	14.656	6.873.784			
MEDIA	1.332	624.889	493	79%	127%
% de Representatividade do Inciso II no total de infrações lavradas.					6%

Fonte: CELEPAR - SEFA/CRE

Gráfico 17 – Quantidade de Autos de Infração Lavrados por Ano – Inciso III

Fonte: CELEPAR - SEFA/CRE

Gráfico 18 – Percentual de Variação da Quantidade de AIs por Ano (Inciso III)

Fonte: CELEPAR - SEFA/CRE

A lei 11.580/96 prevê punição de 60% (sessenta por cento), com redução na multa de no máximo 75% (setenta e cinco por cento), mostra uma média anual de 1.362 autos de infração. A variação percentual no período de 1992 a 1996, foi de 4,7%, com a Lei 11.580 que apresentou uma redução de 40% no valor da infração, Esta variação baixou para 2,77% e a média de autos lavrados para o primeiro período foi de 1.248, com a lei atual , 1.329.

A análise mostra que, embora haja em determinado ponto uma queda na quantidade das autuações, a média anual, dentro de cada lei, apresenta elevação na quantidade de autuações à medida que o grau da penalidade baixa.

Os autos de infração lavrados no inciso III representam em torno de 6% no total de infrações lavradas no período em estudo.

3.5.3. Inciso VI - Análise Individual da Penalidade Aplicada por Transportar, Estocar, ou Manter em Depósito Mercadoria Tributada sem Documento Fiscal

A lei 11580/96 dispõe em seu artigo 46 - As pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, responsáveis, na forma da legislação, estão obrigadas ao cumprimento das obrigações acessórias, estabelecidas através de decreto do Poder

Executivo.(PARANÁ 1996, ICMS). Este, através do Governo do Estado do Paraná, no uso de suas atribuições, sancionou o Decreto 2.736, mais conhecido como Regulamento do ICMS, o qual traz em seu artigo 119 a determinação para todos os contribuintes emitirem nota fiscais sempre que realizarem operações com mercadorias.

Conforme determina a lei, emitir nota fiscal é uma obrigação acessória, um trâmite burocrático, que deve ser obedecido por todas as pessoas jurídicas quando comercializarem suas mercadorias. Porém, esta infração à legislação do ICMS é a mais comum e corriqueira das praticadas pelo sonegador contumaz, embora haja previsão de sanção aos infratores.

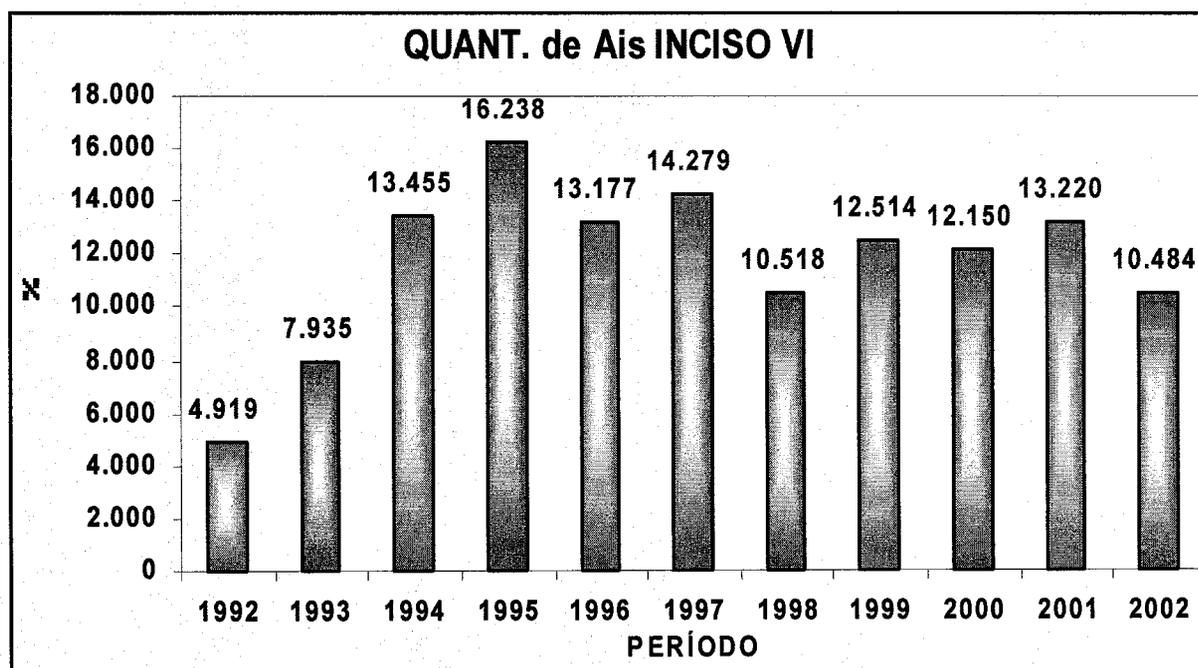
A base de cálculo da multa é o valor da operação.

Mesmo sabendo que pode ser enquadrado na previsão legal, é simples entender o porquê dessa preferência do sonegador. Ocorre que quando o comerciante compra e vende sem documentação fiscal regulamentar e não é apanhado em flagrante pelo fisco, no lapso de tempo em que acontecem tais operações, é protegido pelo maior conivente do ladrão do dinheiro do povo: o sigilo bancário. Poderá o "cidadão" dizer que praticou o crime perfeito. Nunca será alcançado pela lei dos homens.

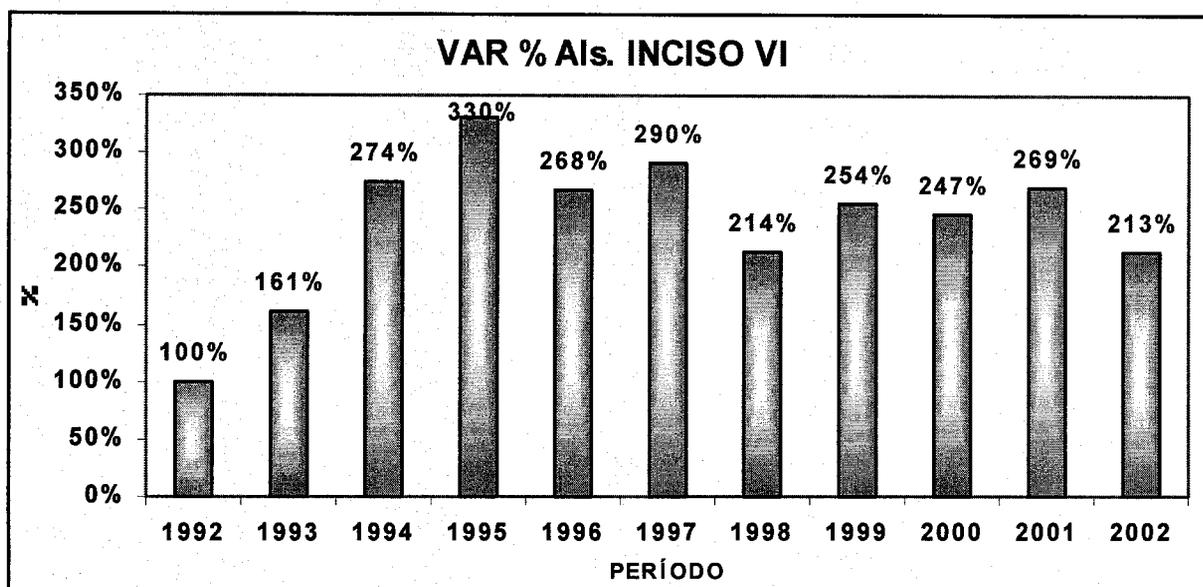
Tabela 9: Comparativo entre Quantidade de AIs (inciso VI) por Contribuinte

ANO	QUANT. de AIs	CONTRIBUENTES	Contr. X Quant. AIs.	VAR % AIs	VAR % Cont.
1992	4.919	492.030	100	100%	100%
1993	7.935	517.503	65	161%	105%
1994	13.455	545.325	41	274%	111%
1995	16.238	573.319	35	330%	117%
1996	13.177	599.883	46	268%	122%
1997	14.279	628.144	44	290%	128%
1998	10.518	653.455	62	214%	133%
1999	12.514	679.964	54	254%	138%
2000	12.150	704.384	58	247%	143%
2001	13.220	728.765	55	269%	148%
2002	10.484	751.012	72	213%	153%
TOTAL	128.889	6.873.784			
MÉDIA	11.717	624.889	57	238%	127%
% de Representatividade do Inciso VI no total de infrações lavradas:					49%

Fonte: CELEPAR - SEFA/CRE

Gráfico 19 – Quantidade de Autos de Infração Lavrados por Ano – Inciso VI

Fonte: CELEPAR - SEFA/CRE

Gráfico 20 – Percentual de Variação da Quantidade de AIs por Ano (Inciso VI)

Fonte: CELEPAR - SEFA/CRE

Os autos de infração lavrados no inciso VI representam em torno de 49% no total de infrações lavradas no período em estudo, portanto, de um total de 265.484 autos de infração, 128.889 lançamentos ocorrem só por venda de mercadorias sem nota fiscal. Evidente é que nesse tipo de infração, o valor varia muito em razão da quantidade e do valor da mercadoria transportada, já que a grande parte desse flagrante acontece quando o produto está sendo transportado, porém, normalmente o contribuinte não discute, assume a culpa, pagando o auto de infração no ato.

A lei 11.580/96 prevê punição de 30% (sessenta por cento), com uma redução na multa de no máximo 75% (setenta e cinco por cento), considerando que todos os autos de infração têm culpa assumida e extinção imediata pelo pagamento, no nascimento. A média anual é de 11.717 autos de infração lavrados. A variação percentual no período de 1992 a 1996 foi de 87%. Com a Lei 11.580, que apresentou uma redução de 40% no valor da infração, esta variação foi de 9% e a média de autos lavrados, para o primeiro período, foi de 10.637, com a lei atual 12.194.

Os valores de variação apenas identificam os patamares dos resultados de um certo período, como de 92 a 96, que mostra uma variação de 87% que não é de se estranhar, pois o ano de 92 apresentou 4.919 autos de infração, enquanto nota-

se que em 95, deu-se um salto para 16.238 e no ano de 96 para 13.177. Já ocorrendo o inverso no período de 97 a 2002, pois em todos os anos foram feitas mais de 10.000 autuações, perfazendo a média no patamar dos 12, por isso uma variação bem mais baixa.

Devido a este motivo, certamente não poderá ser analisado o gráfico somente pelo ângulo das autuações. Há de se considerar, nesse aspecto, a postura do fisco nas suas diretrizes de combate à evasão fiscal.

Esse tipo de constatação acontece geralmente em situações de flagrante, quando a mercadoria está sendo transportada, sendo essa conduta verificada nas operações ditas volantes, itinerantes, as quais compreendem atuações do fisco em pontos estratégicos, geralmente em rodovias, quando normalmente resulta em um número acentuado de autuações.

Portanto, esse resultado depende da periodicidade das operações, as quais, apresentam resultados rápidos em termos de auto de infração, diferente daqueles apresentados nas auditorias que apresenta resultados após mês ou meses de verificação e análise de documentos.

3.5.4. Inciso VIII - Análise Individual da Penalidade por Utilizar Documento Fiscal Falso/Declaração Falsa

O inciso VIII possui uma característica diferenciada, pois trata-se de crimes cometidos contra a ordem tributária, do tipo penal por falsidade ideológica. Muito embora a sonegação, quando vista do ponto institucional, seja um crime que pode destruir o Estado, esse pode ser considerado pela doutrina como sendo um simples ilícito, desta forma, não podendo o sonegador ser punido com privação da liberdade enquanto praticante do ilícito fiscal.

Porém, quanto o infrator, além de sonegador, é falsificador, a autoridade legislativa parece ter um pouco mais de preocupação, embora fique transparente a vontade do legislador em reprimir, não a sonegação em si, mas a falsificação de documento público. Pois se pretendesse amedrontar com a pena o sonegador, caracterizaria como criminosos todos os atos que causassem dano ao patrimônio público e não somente o eivado de dolo.

Mas o objetivo do trabalho é de analisar o que se refere a sanção, como multa pecuniária, essa prevista na lei do ICMS, e não o aspecto penal do ilícito.

Inciso VIII - alíneas "a" e "c" do art. 55 da lei 11580/96.

A base de cálculo da multa é o valor da operação.

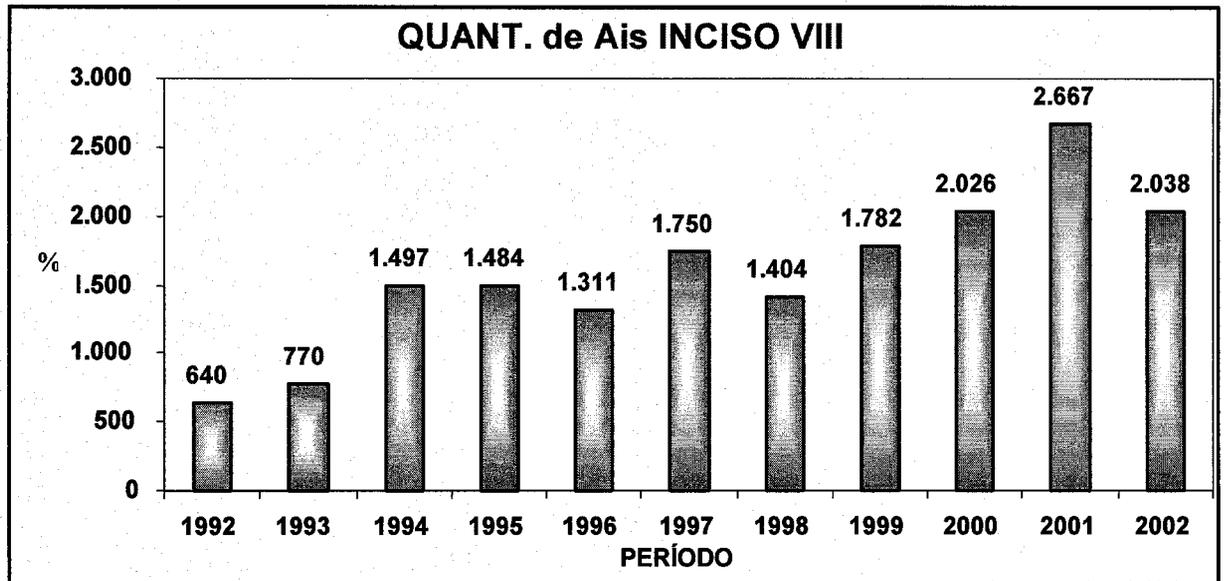
Essa infração, como crime contra a ordem tributária é, no caso estadual, muito difícil de ser comprovada, pois quando encontrado o documento fiscal falso na empresa adquirente da mercadoria, essa tende a alegar desconhecer tal falsidade, enquanto o emitente nega ter emitido tal documento. Assim, o dolo se torna muito difícil de ser comprovado.

Na esfera administrativa, quando se discute o Processo Administrativo Fiscal, a alegação não será diferente e encontrará respaldo, mais uma vez, no sigilo bancário.

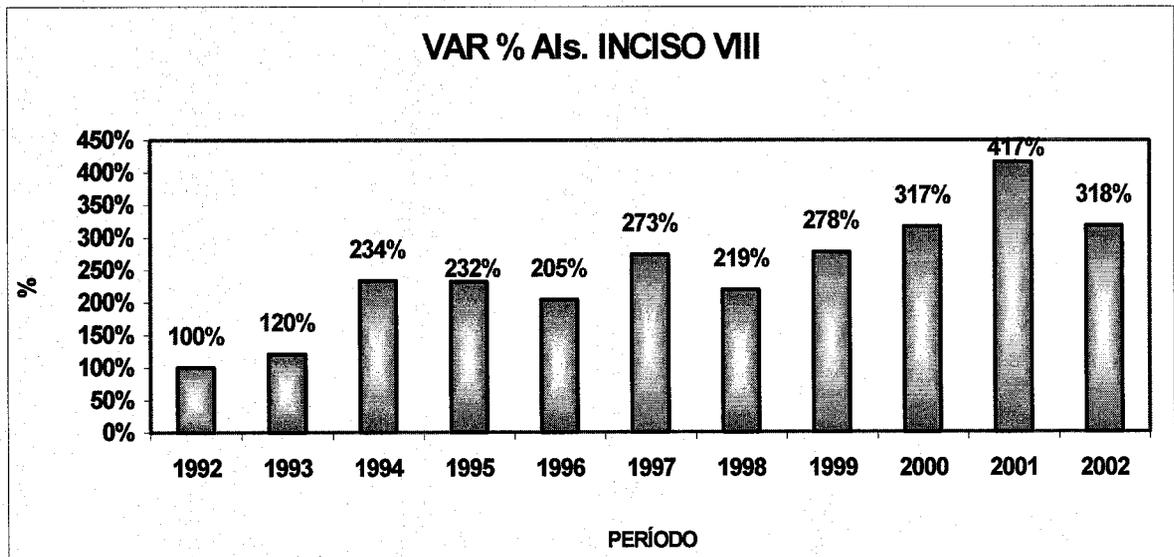
Tabela 10: Comparação entre Quantidade de Ais (Inciso VIII) por Contribuinte

ANO	QUANT de Ais	CONTRIBUINTES	Contr. X Quant.	VAR % Ais.	VAR % Cont.
1992	640	492.030	769	100%	100%
1993	770	517.503	672	120%	105%
1994	1.497	545.325	364	234%	111%
1995	1.484	573.319	386	232%	117%
1996	1.311	599.883	458	205%	122%
1997	1.750	628.144	359	273%	128%
1998	1.404	653.455	465	219%	133%
1999	1.782	679.964	382	278%	138%
2000	2.026	704.384	348	317%	143%
2001	2.667	728.765	273	417%	148%
2002	2.038	751.012	369	318%	153%
TOTAL	17.369	6.873.784			
MEDIA	1.579	624.889	440	247%	127%
% de Represent. do Inciso VIII no total de infrações lavradas					7%

Fonte: CELEPAR - SEFA/CRE

Gráfico 21 – Quantidade de Autos de Infração Lavrados por Ano – Inciso VIII

Fonte: CELEPAR - SEFA/CRE

Gráfico 22 – Percentual de Variação da Quantidade de Ais por Ano (Inciso VIII)

Fonte: CELEPAR - SEFA/CRE

A citação acima apenas foi feita buscando mostrar os fatores motivantes do usuário desse método, o qual tem sua participação demonstrada no gráfico 21.

Sua representatividade é de 7%, contabilizando 17.169 autos de infração no período de 10 anos, em números redondos, 1.000 (mil) "contribuintes" a cada ano, identificados/flagrados, cometendo esse tipo de delito.

Dentro do padrão seguido até aqui, mostra-se a quantidade de autuações ano a ano, refletidas no gráfico 21 e mostrados na tabela 10 com maiores detalhes.

No período de vigência da Lei 11580/96 com penalidade de 40% (quarenta por cento) e redução da multa prevista em lei de, no máximo, 75% (setenta e cinco por cento), trazendo a multa para 10% (dez por cento), a média de autuações foi de 1.945 autos de infração com variação de 44%, enquanto no período de 92 a 96 foi 1.098 com uma variação de 40%. O pico de autuações aconteceu no ano de 1997, justamente na entrada em vigor da lei que beneficia o sonegador, quando foram lavrados 1.750 autos de infração e, em 2001, com 2.667 autos lavrados.

A redução da multa é utilizada por “contribuintes” que têm suas mercadorias sendo transportadas com destino/origem falsa declarada na nota fiscal e, surpreendidos por fiscalizações volantes/itinerantes, extinguem o auto de infração pelo pagamento buscando livrar-se do enquadramento na lei dos crimes contra a ordem tributária.

Verifica-se aqui uma semelhança de comportamento com o inciso VI ou seja: relativa constância até o ano de 1994 com subida repentina e constância novamente. Aqui a variação na quantidade de autuações da lei mais dura para a mais branda é também significativa chegando na casa dos 100%.

Vê-se que, conforme diminui o grau da sanção, aumenta a quantidade de autos de infração lavrados, também nesse item, quando considerada cada lei independentemente. Outra condição apresentada também nesse ponto é aquela já apresentada no item anterior, quando a pesquisa levanta a possibilidade da infração estar sendo praticada com a mesma intensidade indicada nos anos de 1994 e seguintes.

3.5.5. Incisos X e XII - Análise Individual da Penalidade por Praticar Subfaturamento / Consignar Valores Diversos nas Respectivas Vias

O subfaturamento ocorre quando o contribuinte lança no documento fiscal valor diverso daquele cobrado efetivamente pela mercadoria transacionada. Aqui, mais uma vez, o sonegador está protegido pelo sigilo bancário, praticamente o único meio que o fisco dispõe para comprovar esse tipo de evasão fiscal. Quanto ao consignar valores diversos nas respectivas vias, vulgo calçamento de nota fiscal, é um crime que deixa provas concretas e pode ser detectado pela simples visita ao estabelecimento.

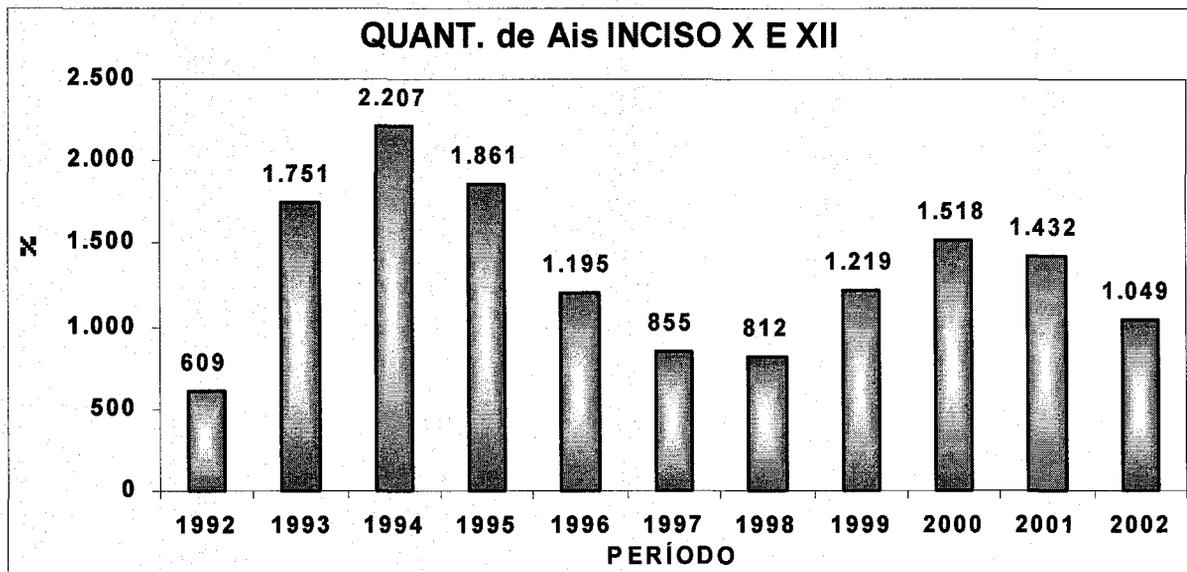
Nessa modalidade de infração, parece que o legislador foi extremamente bondoso ao permitir que o próprio contribuinte determine o grau percentual a que deseja ser submetido. O exemplo é do contribuinte que deseja ser punido com a multa de 20%. Este deverá lançar na nota fiscal 50% do preço real da mercadoria e se apanhado pelo fisco, receberá a multa por ele desejada. Certamente aqui temos a democratização da pena.

A pesquisa mostra a participação desse ilícito na tabela e nos gráficos abaixo.

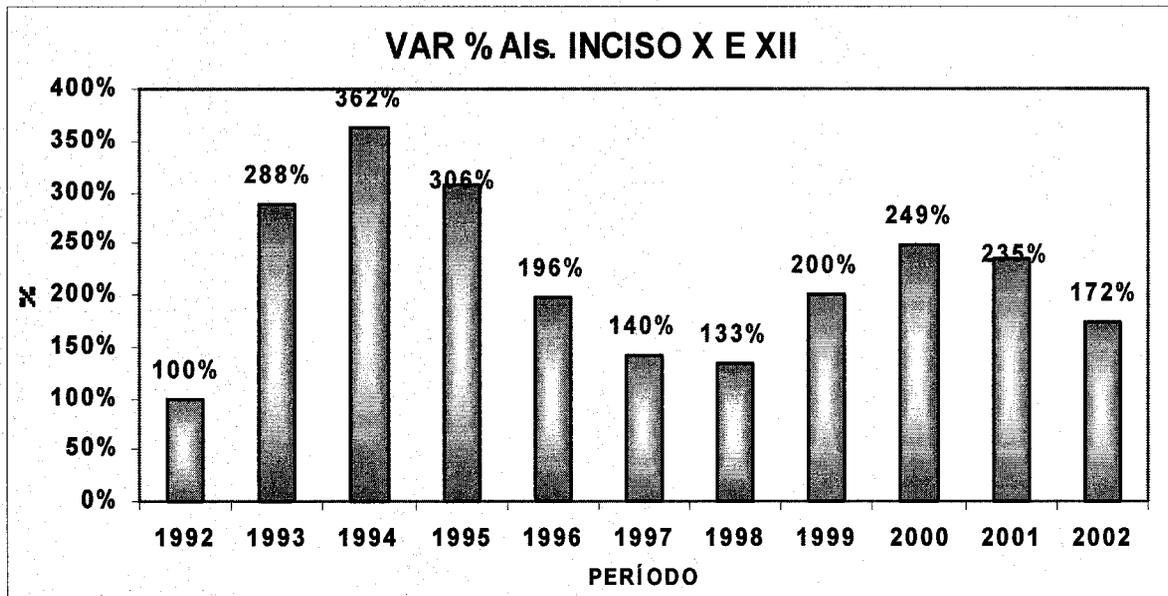
Tabela 11: Comparação entre Quantidade de Ais (Incisos X e XII) por Contribuinte

ANO	QUANT. de Ais	CONTRIBUINTES	Contr. X Quant. Ais	VAR % Ais	VAR % Cont.
1992	609	492.030	808	100%	100%
1993	1.751	517.503	296	288%	105%
1994	2.207	545.325	247	362%	111%
1995	1.861	573.319	308	306%	117%
1996	1.195	599.883	502	196%	122%
1997	855	628.144	735	140%	128%
1998	812	653.455	805	133%	133%
1999	1.219	679.964	558	200%	138%
2000	1.518	704.384	464	249%	143%
2001	1.432	728.765	509	235%	148%
2002	1.049	751.012	716	172%	153%
TOTAL	14.508	6.873.784			
MÉDIA	1.319	624.889	541	217%	127%
% de Represent. dos Incisos X e XII no total de infrações lavradas					5%

Fonte: CELEPAR - SEFA/CRE

Gráfico 23 – Quantidade de Autos de Infração Lavrados por Ano – Incisos X e XIII

Fonte: CELEPAR - SEFA/CRE

Gráfico 24 – Percentual de Variação da Quantidade de AIs por Ano (Incisos X e XII)

Fonte: CELEPAR - SEFA/CRE

A representatividade de participação é de 5%, equivalente a 14.508 autos de infração num período de 10 anos. Pode-se dizer que é uma infração pouco cometida ou, quem sabe, pouco detectada, já que, como mostra a pesquisa, a maneira preferida de sonegar é a de não deixar rastros.

A Lei 8.933/89 trouxe em seu corpo uma redução da pena em 50% (cinquenta por cento) para o pagamento no prazo de 30 dias. Os sonegadores, aparentemente, só percebem e passam a utilizar tal benefício no ano de 1993, quando as autuações quase triplicam em quantidade. Nos anos de 92 a 96, a média anual de autuações foi de 1.607, com uma variação de 107%. No período que compreende os anos de 1997 a 2002, no vigor da lei 11.580/96, que democratiza a penalidade para essa modalidade de sonegação, a média anual de autuações foi de 1.148 com uma variação de 23% nos autos de infração lavrados. A melhor performance do fisco ocorreu em 1994, quando foram feitas 2.207 autuações. A média anual dos 10 anos estudados foi de 1.319 autos lavrados.

A lei com grau de sanção intermediário (Lei 8.933/89) foi a mais agredida, embora quando se observa a lei de maior para a de menor grau de intensidade (Lei 6.364/72 versus Lei 11.580/96), a quantidade de autuações tenha sido majorada em mais de 100%, ou seja, as autuações demonstram que houve um aumento na

quantidade de infrações quando o grau de penalidade diminui, conforme a média anual de cada item.

3.5.6. Comparativo entre Todos os Itens da Pesquisa e das Leis 11.580/96 e 8.933/89

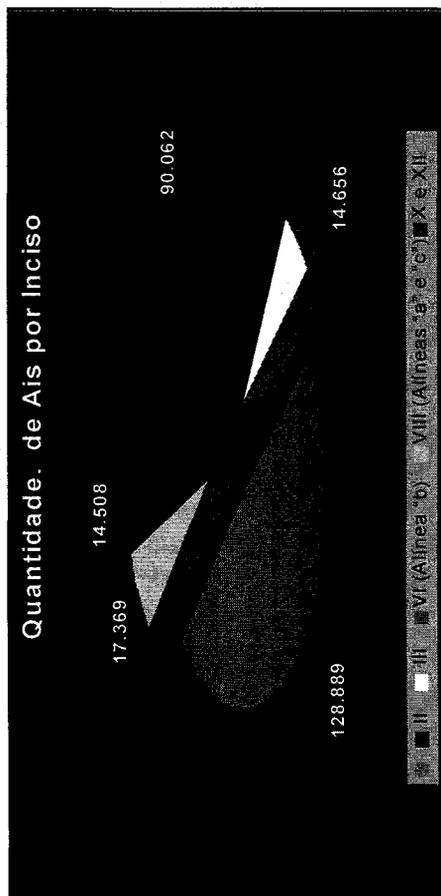
Dentre o universo de autuações nos incisos pesquisados que totalizam 265.484 autuações lavradas, será demonstrada na tabela e nos gráficos abaixo a representatividade de cada um por número de contribuintes no período de 1992 a 2002.

Tabela 12: Comparativo entre todos os itens da pesquisa e das Leis 11.580/96 e 8.933/89

Incisos	Quantidade de Ais	Nº de Contrib. p/ano X Quant. Ais.	Represent. no total de Ais.	Media anual de Ais Lav. Lei 11.580/96	Media anual de Ais Lav. Lei 8.933/89	Var. Leis 11.580/96 e 8.933/89
Inciso II	90.062	106	34%	8.187	4.617	43,61%
Incisos III	14.656	493	6%	1.332	1.329	0,23%
Inc. VI (Alínea b)	128.889	57	49%	11.717	8.889	24,14%
Inc. VIII (Alín.a e c)	17.369	440	7%	1.579	958	39,33%
Incisos X e XII	14.508	541	5%	1.319	1.154	12,51%

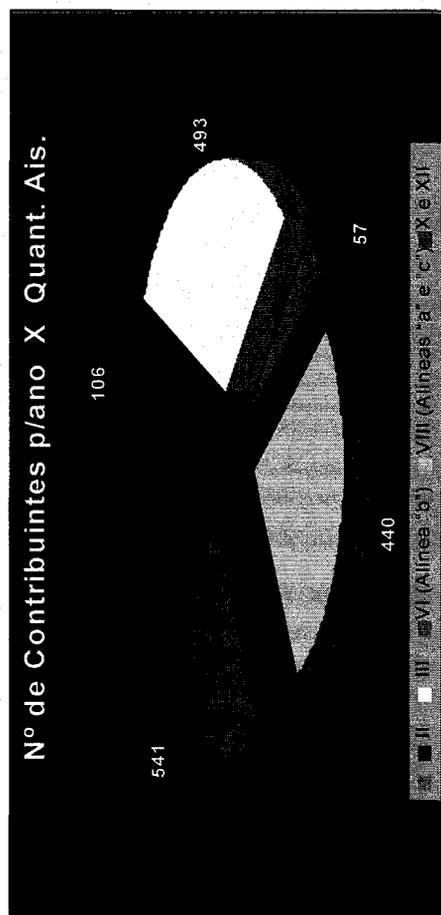
Fonte: CELEPAR – SEFA/CRE

Gráfico 25 - Quantidade de Ais por Inciso



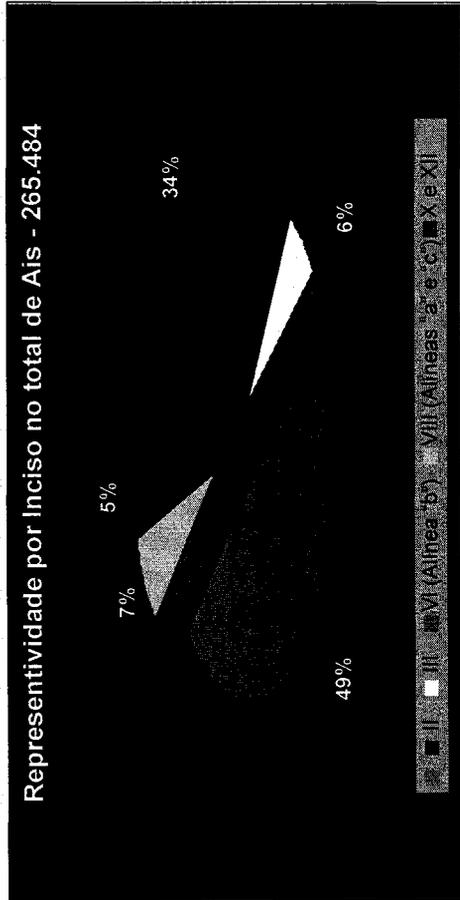
Fonte: CELEPAR - SEFA/CRE

Gráfico 26 - N° de Contribuintes por ano X Quant. Ais.



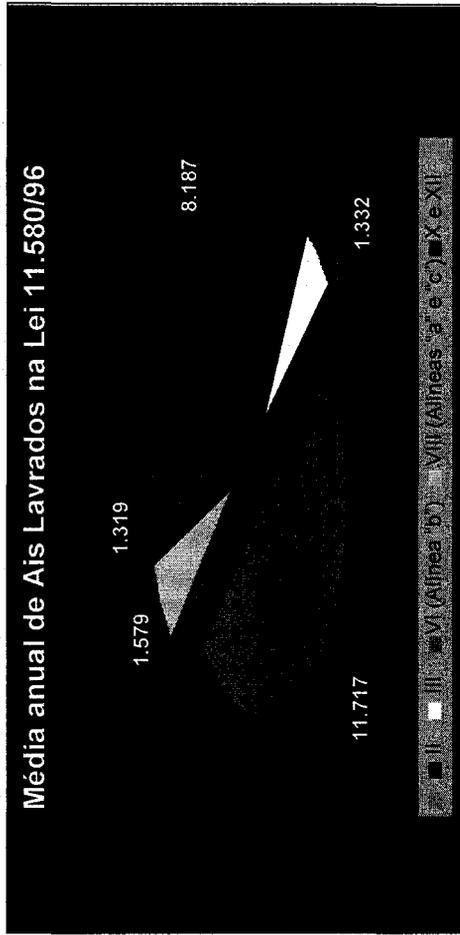
Fonte: CELEPAR - SEFA/CRE

Gráfico 27 - Representatividade por Inc. no total de Ais - 265.484



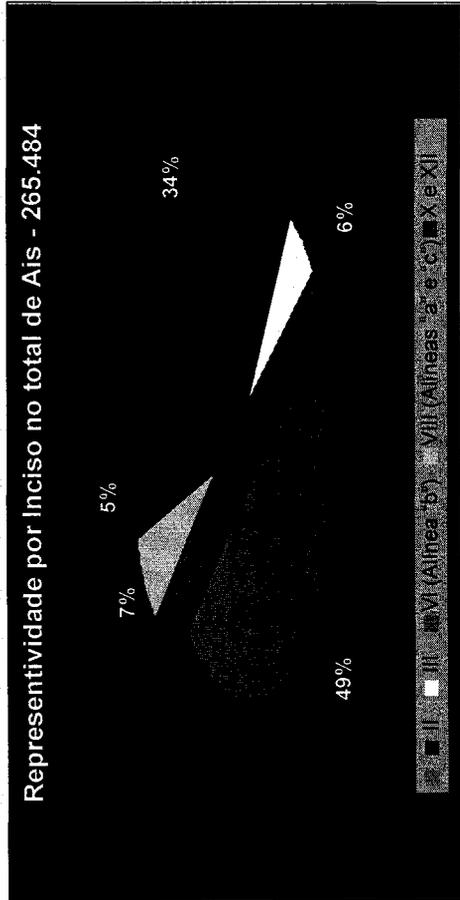
Fonte: CELEPAR - SEFA/CRE

Gráfico 28 - Média anual de Ais Lavrados- Lei 11.580/96



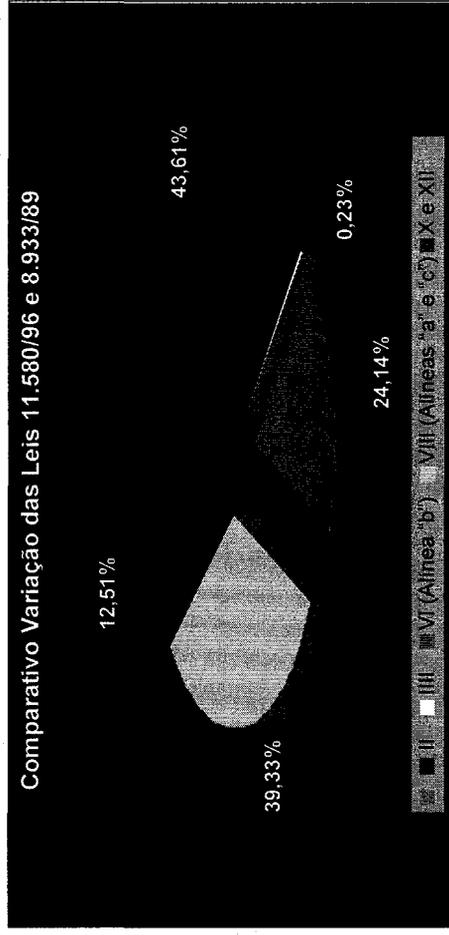
Fonte: CELEPAR - SEFA/CRE

Gráfico 29 - Média anual de Ais Lavrados-Lei 8.933/89



Fonte: CELEPAR - SEFA/CRE

Gráfico 30 - Comp. Variação das Leis 11.580/96 e 8.933/89



Fonte: CELEPAR - SEFA/CRE

Pelos dados apresentados na tabela 12 e gráficos de 25 a 30, foi demonstrada a quantidade de autos lavrados anualmente por inciso no período que compreende a pesquisa, 1992 a 2002, uma média entre o número de contribuintes por quantidade de autos de infração no ano, a representatividade do número de infrações de cada inciso no total de autos de infração e, por fim, optou-se por apresentar um comparativo das leis 8.933/89 e 11.580/96, para confirmar que o abrandamento das penalidades resultou numa maior incidência de sonegação.

Vejamos:

- O inciso II, no período de vigência da Lei 8.933/89, teve uma média de 4.617 infrações autuadas. Com a Lei 11.580/96, foram, em média, 8.187 autuações, perfazendo um aumento de 43,61 de infrações autuadas;
- O inciso III, na vigência da Lei 8.933/89, teve uma média de 1.329 infrações autuadas. Com a Lei 11.580/96, foram, em média, 1.332 autuações, apresentando um aumento, em relação aos demais, pouco significativo de 0,23% nas infrações;
- O inciso VI (alínea b), na da Lei 8.933/89, apresentou uma média de 8.889 infrações autuadas. Já, na Lei 11.580/96, foram, em média, 11.717 autuações, apresentando um aumento de 24,14% nas infrações autuadas;
- O inciso VIII (alíneas "a" e "c"), da Lei 8.933/89, apresentou uma média de 958 infrações. Na vigência da Lei 11.580/96, até 2002, apresentou uma média de 1.579 autuações, perfazendo um aumento de 39,33% nas infrações autuadas;
- Os ncisos X e XII, na vigência da Lei 8.933/89, tinham uma média anual de 1.154 autuações. Na Lei 11.580/96, esta média passou para 1.319, um aumento de 12,51% nas infrações autuadas.

A média geral de aumento no total de infrações autuadas, no período de vigência da Lei 8.933/89 e a atual 11.580/96 até 2002, foi de, aproximadamente, 24% dos autos de infração pesquisados que representam aproximadamente 54% do total geral de autos de infração lavrados no Estado do Paraná, no período de 1992 a 2002.

3.6. COMPARATIVO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DO ICMS DO PARANÁ COM OUTROS ESTADOS

Buscando conhecer a legislação Tributária Penal e o grau da penalidade aplicada aos ilícitos praticados contra a legislação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, a pesquisa buscou conhecer, além da Lei 11.580/96, vigente no Estado do Paraná, outras três legislações que tratam do assunto, vigente nos últimos dez anos, ou seja, período entre os anos de 1992 a 2002.

É importante citar que há um tipo de imposição penal que é a característica, com diferenças apenas na base de cálculo da multa, sendo, em algumas imposições, o valor da mercadoria adquirida e em outras, o valor do imposto incidente sobre a aquisição de mercadoria.

Outro fator a ser considerado é a questão das reincidências que, embora contempladas por algumas legislações, na legislação paranaense foi completamente ignorada. O instituto do benefício da redução da multa encontrou guarda em todas as normas estudadas, exceto na lei do Estado de São Paulo, embora com percentagens e escalonamentos distintos.

Como já foi mencionado quando se tratava da Lei 11.580/96, verificou-se apenas tratar dos capítulos que sintetizam as penalidades dessas leis, já que as mesmas são relativamente extensas. Além disso, procurou-se utilizar aqueles incisos que aparentam mais agredidos para uma possível comparação. Observa-se que o grau de penalidades desse imposto vigente nas unidades da federação escolhidas, é diferente, embora sempre com o grau de sanção mais elevado do que aquele contido na lei paranaense.

Para tanto, foram analisadas as legislações tributárias (anexas) do Estado do Paraná, objeto desse estudo, nos últimos dez anos, e as atuais dos Estados do Rio Grande do Sul, Alagoas, Rio de Janeiro e São Paulo.

Observe-se a previsão penal aplicada aos contribuintes que não pagarem o imposto na forma e no prazo previsto na legislação do imposto em questão: a previsão da legislação paranaense é a aplicação de multa de 20% sobre o imposto que deixou de ser recolhido, seguida da previsão dos Estados do Rio de Janeiro com 25%, Rio Grande do Sul 50% do valor do imposto, São Paulo com 80% e

Alagoas com 100%, sendo a aplicação da multa, em todos os Estados citados, sobre o valor do imposto que deixou de ser recolhido.

A previsão do Paraná para aqueles que utilizarem créditos indevidamente é de 60% do valor do imposto utilizado juntamente com os Estados do Rio de Janeiro e de Alagoas sendo seguidos do Rio Grande do Sul com previsão de 200% do valor do imposto e do Estado de São Paulo que traz a penalidade de 50%, porém, com este percentual aplicado sobre o valor da operação.

Nas vendas sem nota fiscal a previsão paranaense é de 30%, a do Estado de São Paulo é de 70% e Rio Grande do Sul é de 2 salários mínimos vigentes no estado, percentual aplicado sobre o valor da operação. Já, o Rio de Janeiro aplica a sanção de 80% e Alagoas 20%, percentual aplicado sobre o valor do imposto que deve ser pago na transação.

Para adulteração ou utilização de documento fiscal falso, declaração falsa no documento fiscal e para consignações diversas nas respectivas vias, conhecido no meio fiscal como calçamento de nota, os Estados do Paraná e de São Paulo apresentam as penalidades de 40% e 100%, respectivamente, percentuais aplicados sobre o valor real da compra/venda da mercadoria, enquanto o Rio Grande do Sul, Rio de Janeiro e Alagoas trazem os percentuais de 200%, 120% e 300%, aplicados sobre o imposto devido na operação.

Nos casos de subfaturamento, quando o contribuinte lança no documento fiscal valor diverso daquele cobrado efetivamente pela mercadoria em transação, os Estados do Paraná e de São Paulo, apresentam as penalidades de 40% e 100%, respectivamente, sobre o montante da diferença entre o valor real da operação ou prestação e o valor declarado ao fisco, nos Estados de Alagoas, Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul as penalidades são de 300%, 120% e 200%, respectivamente, sobre o imposto devido.

Quando se analisa a previsão da redução da penalidade para pagamentos das multas, observa-se que o Estado do Paraná oferece 75% , Rio Grande do Sul 50%, Rio de Janeiro 60% e Alagoas 70% enquanto o Estado de São Paulo não concede tal benefício ao infrator.

Tabela 13 - Comparativo entre a Legislação Tributária do ICMS do Paraná com outros Estados

ITENS	PENALIDADES				
	PR	AL	RJ	RS	SP
Não pagamento do imposto na forma e no prazo previsto pela legislação	20%	100%	25%	50%	80%
Utilização indevida do crédito do ICMS	60%	60%	60%	200%	50%*
Vendas sem Nota Fiscal	30%*	20%	80%	2 x S.M**	70%*
Adulteração ou utilização de documento fiscal falso	40%*	300%	120%	200%	100%*
Análise individual da penalidade por utilizar subfaturamento/ valores diversos nas respectivas vias	40%	300%	120%	200%	100%

Fonte: Constituições dos Estados

Obs: * imposto sobre o valor da compra/venda

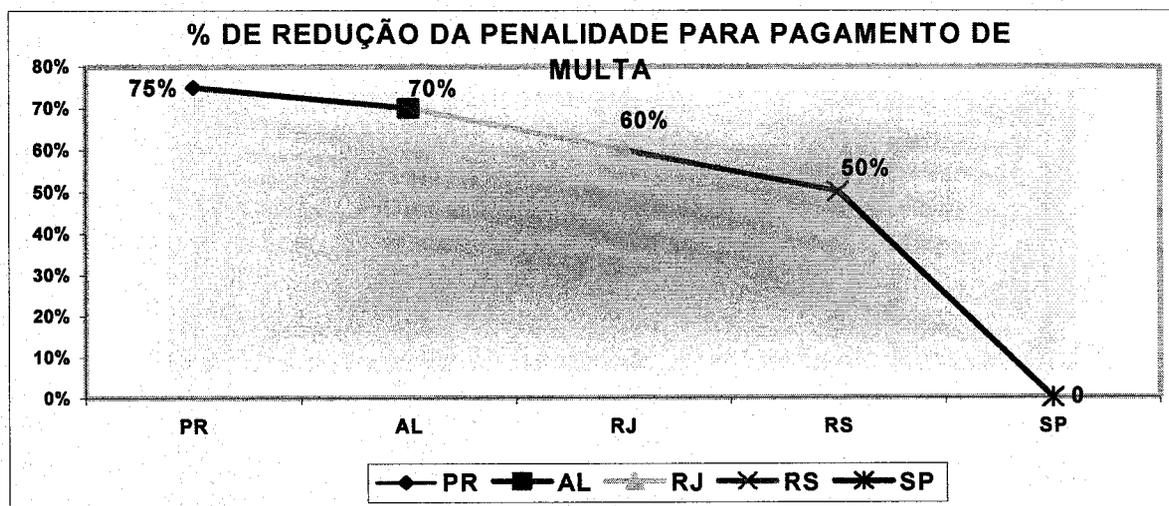
** 2 vezes o Salário Mínimo vigente no Estado

Tabela 14 – Comparativo da Redução de Penalidades para Pagamento de Multas

ITEM	REDUÇÃO				
	PR	AL	RJ	RS	SP
Redução da penalidade para pagamento de multas	75%	70%	60%	50%	Ñ.OFERECE

Fonte: Constituições dos Estados

Gráfico 31: Comparativo dos Percentuais de Redução da Penalidade para Pagamento de Multa



Fonte: Constituições dos Estados

Dessa análise conclui-se que o Estado do Paraná traz penalidades bem menos severas do que aquelas aplicadas naqueles outros Estados, além de, oferecer a maior redução como benefício para pagamento das multas, o que praticamente torna a sanção irrisória quando comparadas à dos outros Estados.

3.7. PRINCIPAIS PROPOSTAS PARA IMPLEMENTAÇÃO

Historicamente existe uma constante luta entre os contribuintes e o fisco. O fisco com o intuito de sempre elevar a arrecadação, não se importando com os meios para atingir tal fim. E o contribuinte procurando desenvolver procedimentos que visem excluir ou minorar os encargos tributários. A carga tributária brasileira atingiu no ano passado o impressionante índice de 34,5% sobre o Produto Interno Bruto (PIB), segundo mostra o estudo do IBPT. Além disso, há o custo tributário indireto das empresas para prestar informações ao fisco.

Pelos fatos já elencados, constata-se que a relação risco versus benefício da ação de sonegar é muito favorável para o mau contribuinte. A probabilidade deste ser fiscalizado é pequena. Entretanto, se for fiscalizado, quanto mais antigas forem as infrações que tiver cometido, menor a possibilidade de elas serem detectadas.

Se as infrações cometidas forem detectadas, o contribuinte poderá pagar a penalidade infligida com até 75% de desconto, e pagar o restante (imposto e juros) com o benefício de redução dos juros. Para facilitar o pagamento, o contribuinte poderá optar por parcelar o seu débito.

Outra opção do sujeito passivo é recorrer da autuação na esfera administrativa, segundo o rito do contraditório administrativo. Neste caso, na pior das hipóteses para ele, poderá postergar bastante o pagamento dos valores exigidos.

Se o valor da autuação for elevado - como costumam ser, em média, os autos de infração lavrados pela auditoria interna - , as estatísticas mostram grande probabilidade de cancelamento do auto de infração, total ou parcialmente, pelos órgãos julgadores, inclusive porque, nestes casos, o contribuinte valer-se-á de bom assessoramento jurídico.

Caso o auto de infração seja mantido, o contribuinte ainda disporá da possibilidade de recorrer judicialmente da decisão administrativa.

Além de tudo isto, é grande a possibilidade de o lançamento ex officio ser atingido por uma das anistias fiscais que periodicamente são oferecidas.

Para reverter este quadro desfavorável ao fisco (e à sociedade), sugere-se a adoção das medidas alencadas nos subitens abaixo:

3.7.1. Ampliação do Universo de Contribuintes Alvo de Fiscalização / Autuação

A experiência mostra que quanto mais vigiados se sentem os contribuintes, menos infrações eles cometem.

Assim, até mesmo por uma questão de justiça, todos os contribuintes deveriam sofrer fiscalização periódica o que, sem dúvida, aumentaria os riscos para os sonegadores, com reflexos positivos na arrecadação.

Esta meta poderia ser atingida por meio da utilização efetiva dos recursos tecnológicos proporcionados pela tecnologia da informação, que pode possibilitar acesso, pelo fisco, às informações fiscais dos contribuintes, de modo automatizado, na periodicidade que lhe aprouver.

Esta medida, adicionalmente, diminuiria o tempo médio de detecção pelo fisco, das infrações cometidas. Diminuindo o tempo médio, também diminui o volume sonegado incluído em cada AI, com conseqüente redução dos seus valores. Em decorrência disso, aumentaria a probabilidade da autuação fiscal ter os seus valores recolhidos aos cofres públicos.

3.7.2. Diminuição do Benefício Fiscal da Redução da Multa

O Paraná é a unidade federada que proporciona aos contribuintes autuados maior redução da penalidade pecuniária lançada no auto de infração, como incentivo ao seu pagamento.

A redução oferecida, que pode ser de 50% ou 75%, caso o contribuinte pague os valores exigidos nos primeiros quinze ou trinta dias contados da data da ciência da autuação, é bastante elevada e, em conseqüência, estimula a sonegação.

Os percentuais atuais poderiam ser reduzidos pela metade, e, ainda assim, cumpririam o objetivo de estimular a quitação dos Autos de Infração.

3.7.3. Previsão da Reincidência na Legislação do ICMS

O Paraná já adotou no passado o instituto da reincidência. Apesar de ser uma medida lógica e justa, ela foi abandonada em 1989 porque naquela época os controles administrativos necessários eram precários.

Porém, atualmente, o fisco paranaense possui as ferramentas adequadas para implementar um controle eficiente das reincidências, já que todas as informações necessárias para sua caracterização, nos moldes do artigo 55 da revogada Lei 6.364/1972, estão disponíveis em sistemas de informação.

Assim, nenhuma questão operacional obstrui à sua reimplantação. Basta apenas vontade administrativa e política.

4. CONCLUSÕES

Os dados ora coletados, por si sós, levam à conclusão de que, indiscutivelmente, a vida do sonegador foi aliviada.

Reduziram-se drasticamente as multas por infrações fiscais, equiparando-se, em alguns casos, o sonegador ao inadimplente. A partir daí, o governo deu ênfase apenas ao combate à inadimplência, deixando de lado o combate à sonegação.

Fator fundamental para combater a evasão fiscal é o nível de risco imposto ao sonegador. O risco tem de ser alto a fim de desestimular a prática do delito. Por isso, as multas devem ser rigorosas, pois havendo um aumento da complexidade da lei que trata os sonegadores, poderão ser disseminadas as fraudes.

A realidade demonstra ser ilusória a pretensão de ampliar o nível de observância da legislação tributária pela mera ampliação da imposição de obrigações acessórias. Embora a tecnologia de informação, mesmo que muitas vezes limitada, contribui para aumentar a produtividade dos funcionários do Fisco, ensejando-lhes o manuseio de maior volume de dados em menor espaço de tempo, há, no modelo vigente, disfunções que provocam o distanciamento entre a receita efetiva e a potencial e que não podem ser eficazmente combatidos sem a atuação pessoal e direta do Fiscal junto ao contribuinte.

A informação, por si só, não propicia a certeza do correto cumprimento das obrigações tributárias. Diante da inconsistência de dados e da complexidade da legislação há ações que não podem ser automatizadas, tornando dispensável a intervenção do Fiscal. Como o número de contribuintes e o volume de fatos geradores têm crescido em ritmo muito maior do que a estrutura da Administração Tributária, mesmo considerado o ganho de produtividade com suporte no uso da informática, observa-se a diminuição do receio de ser fiscalizado. Multiplicado o tempo médio necessário para a realização da verificação fiscal em um contribuinte pelo número de contribuintes, verifica-se que a probabilidade de ser fiscalizado torna-se cada vez menor. Some-se a isto a ineficiência do Estado na busca do adimplemento dos créditos não pagos, muitas vezes a cargo de órgão distinto do responsável pela Administração Tributária, agravado pela morosidade da tramitação das Execuções Fiscais e pela periódica concessão, pelo Governo, de anistias e

parcelamentos favorecidos em relação ao custo do dinheiro no setor financeiro e tem-se um quadro propício à disseminação de fraudes.

Restam comprometidas a busca da equidade fiscal e a efetividade do Sistema Tributário.

Para ilustrar, relacionam-se algumas das fraudes que passam a ser praticadas de forma sistêmica por determinados contribuintes/setores da economia.

A principal dificuldade na recuperação do tributo sonegado decorre da disseminação de créditos fraudulentos por todo o país, à semelhança de "jogar penas ao vento", incumbindo ao Fisco garimpar dentre as milhões de operações realizadas, aquelas que foram acobertadas por empresas inexistentes ou por documentos fiscais irregulares. De posse de um talonário de Notas Fiscais o contribuinte provoca a gênese de créditos fiscais que serão utilizados pelos destinatários para abater do saldo devedor do ICMS a recolher para o Tesouro. Em se tratando de documento irregular ou emitido por empresa inidônea, trata-se de um saque a descoberto, sem limite e sem garantias, contra o Tesouro, em detrimento da Sociedade.

Enquanto nos países desenvolvidos sonegação de impostos é sinônimo de cadeia e de multas elevadas, no Brasil e principalmente no Estado do Paraná, ela está presente em todos os segmentos econômicos. Para se ter a noção exatos dos índices de sonegação em nosso estado, será apresentada uma pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBTP), junto a 7.102 empresas de portes diferenciados (1.274 pequenas, 3.876 médias e 1.952 grandes). Revelaram-se fortes indícios de sonegação fiscal em 27,53% delas, segundo o (IBPT). O estudo ainda mostra que é no comércio e na indústria que a prática se destaca. No primeiro, por ser mais disseminada e no segundo por atingir valores maiores.

Há quem diga que no Brasil só Deus tem poder para acabar com a sonegação. E não é para menos. Existem no país 61 tributos cobrados na forma de impostos, taxas e contribuições. Estão em vigor 3 mil normas que regem o sistema tributário. Ou seja, o contribuinte deve conhecer esta quantidade de normas para tentar estar em dia com o fisco. Existem ainda 93 obrigações acessórias que uma empresa deve cumprir, entre as quais, o preenchimento de declarações, formulários,

livros e guias. O setor comercial, segundo a pesquisa do IBPT é o que apresenta, em termos proporcionais, o maior número de empresas que praticam algum tipo de sonegação, enquanto que no setor industrial o volume dos valores sonegados é mais acentuado. No setor comercial foram detectados indícios de sonegação fiscal em 29,28% das empresas, o setor industrial em 26,31% e no de serviços, em 25,93% das empresas em 2002, no estado.

Os tributos mais sonegados pelas empresas são: em primeiro lugar está o Imposto de Renda, sonegado por 26,77% das empresas contribuintes; seguido do ICMS, sonegado por 26,54%; PIS e Cofins, 25,11%; Contribuição Social sobre o Lucro, 24,31%; ISS, em 23,62%; IPI, em 21,99%; INSS, em 21,02%; Imposto de Importação, em 19,08%; IOF, em 14,84%; e CPMF, em 7,06% das empresas.

5 - REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO ALAGOAS: Brasília - **Lei 35.245/91. ICMS**. Diário Oficial: 26 de dezembro de 1991.
- ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO PARANÁ : Curitiba- **Lei 11580/96 . ICMS**. Diário Oficial: 13 de setembro de 1996
- ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO PARANÁ : Curitiba- **Lei 6364/72 . ICMS**. Diário Oficial: 29 de dezembro de 1972
- ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO PARANÁ : Curitiba- **Lei 8933/89 . ICMS**. Diário Oficial: 26 de janeiro de 1989.
- ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE RIO DE JANEIRO: Brasília - **Lei 2.657/96. ICMS**. Diário Oficial: 26 de dezembro de 1996.
- ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL: Brasília - **Lei 9.826/93. ICMS**. Diário Oficial: 03 de FEVEREIRO de 1993.
- ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE SÃO PAULO: Brasília - **Lei 6.374/89. ICMS**. Diário Oficial: 01 de março de 1989.
- BALLEIRO, A. **Introdução a Ciência das Finanças**. Editora Forense 1981.
- BASTOS, CR; Martins, IGS, org. **Curso de Direito Tributário**. Edições CEJUP, 1995.
- BIASOTO JR., G. **A questão fiscal no contexto da crise do pacto desenvolvimentista**. Campinas:IE-Unicamp, 1995 (Tese de Doutorado)
- BORDIN, L.C.V. **Carga Tributária e Evolução do ICMS no Brasil**. Divisão De Estudos Econômico-Tributários - D E E. Porto Alegre, 2002.
- BORDIN, L.C.V. **ICMS: Redefinições**.AFISVEC. Porto Alegre, 2002
- BRASIL, Constituição da República Federativa do - Editora Atlas, 1988.
- CAVALCANTI, C.E.G, & PRADO, S.R.R. Aspectos da guerra fiscal do Brasil. **IESP/FUNDAP. INDICADORES IESP**. v.6, n.63, nov/dez, 1998
- CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - Lei 5.172 de 15/10/1966. Editora Saraiva, 1996.
- COELHO, S.C.N. **Teoria e Prática das Multas Tributárias**. Rio de Janeiro: Editora 9 Forense, 1995.
- DELMANTO, C. **Código Penal Comentado**. Rio de Janeiro: Rendvar, 1996.

GRANDE ENCICLOPÉDIA LAROUSSE, 1998

GUIMARÃES, Alves José de Miranda. **ICMS - Análise e princípios estruturais**. 3º ed. São Paulo: LTR Editora, 1981

MARTINS, I.G.S. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**, São Paulo: Saraiva, 1998.

SANTO, V. **Dicionário de Ciências Jurídicas, Políticas Sociais Y de Economia**. Buenos Aires: Ed. Universidad, 1996.

VIANNA N.M. **ICMS: a lei complementar n. 87/96 interpretada**. São Paulo: Editora de Direito Ltda., 1997.

6. ANEXOS

ANEXO I
DAS INFRAÇÕES E PENALIDADES DO ESTADO DO PARANÁ – LEI 11.580/96

ESTADO DO PARANÁ

LEI 11.580 DE 13 DE SETEMBRO DE 1996

Súmula: Dispõe sobre o ICMS com base no art. 155, inc. II, §§ 2º e 3º, da Constituição Federal e na Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996 e adota outras providências.

A ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DO PARANÁ decretou e eu sanciono a seguinte Lei:

DISPOSIÇÃO PRELIMINAR

Art. 1º Esta Lei dispõe quanto ao imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior - ICMS, instituído pela Lei n. 8.933, de 26 de janeiro de 1989, com base no art. 155, inc. II, §§ 2º e 3º, da Constituição Federal e na Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996.

SEÇÃO VI

DA REDUÇÃO DAS MULTAS

Art. 40. A multa prevista no inciso I do § 1º do art. 55, será reduzida, do 1º ao 30º dia seguinte ao em que tenha expirado o prazo do pagamento, para 0,33% (trinta e três décimos por cento) do valor do imposto declarado, por dia de atraso.

Parágrafo único. As demais multas previstas no § 1º do art. 55 desta Lei, propostas em auto de infração, serão reduzidas:

- a) em 75% (setenta e cinco por cento) quando pagas, até o 15º dia subsequente ao da ciência do auto de infração, juntamente com as demais quantias exigidas, ou quando estas, quitada a multa, sejam objeto de parcelamento;
- b) em 50% (cinquenta por cento) quando pagas, do 16º ao 30º dia subsequente ao da ciência do auto de infração, juntamente com as demais quantias exigidas, ou quando estas, quitada a multa, sejam objeto de parcelamento.

CAPÍTULO XIV

DAS INFRAÇÕES E PENALIDADES

Art. 54. Constitui infração, para os efeitos desta Lei, toda ação ou omissão que importe em inobservância pelo contribuinte, responsável ou intermediário de negócios, da legislação tributária relativa ao ICMS.

§ 1º Respondem pela infração, conjunta ou isoladamente, todos os que de qualquer forma concorram para a sua prática ou dela se beneficiem.

§ 2º A responsabilidade por infrações à legislação tributária relativa ao ICMS independe da intenção do contribuinte, responsável ou intermediário de negócio e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Art. 55. Os infratores à legislação do ICMS ficam sujeitos às seguintes penalidades:

I - multa;

§ 1º Ficam sujeitos às seguintes multas os que cometerem as infrações descritas nos respectivos incisos:

II - equivalente a 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido, ao sujeito passivo que, nos casos não previstos no inciso anterior, deixar de pagar o imposto, no todo ou em parte, na forma e nos prazos previstos na legislação tributária;

III - equivalente a 60% (sessenta por cento) do valor do crédito do imposto:

a) indevidamente utilizado, sem prejuízo do respectivo estorno, ao sujeito passivo que se beneficiar com a utilização do crédito do imposto, em desacordo com o disposto nesta Lei;

VI - equivalente a 30% (trinta por cento) do valor do bem, mercadoria ou serviço, ao sujeito passivo que:

b) transportar, estocar ou manter em depósito bem ou mercadoria tributados, inclusive sujeitos ao regime de substituição tributária concomitante ou subsequente, desacompanhados da documentação fiscal regulamentar;

VIII - equivalente a 40% (quarenta por cento) do valor da operação ou prestação indicada no documento fiscal, ao sujeito passivo que:

a) consignar em documento fiscal declaração falsa quanto ao estabelecimento de origem ou destino das mercadorias ou serviços em operações

ou prestações tributadas, inclusive sujeitas ao regime da substituição tributária, ou beneficiadas com suspensão do pagamento do imposto;

c) adulterar documento fiscal, emitir ou utilizar documento fiscal falso, bem como utilizar documento fiscal de estabelecimento que tenha encerrado suas atividades ou cuja inscrição no cadastro de contribuintes estadual tenha sido cancelada "ex officio";

X - equivalente a 40% (quarenta por cento) do valor correspondente à diferença entre o valor efetivo da operação e o consignado no documento fiscal, ao sujeito passivo que consignar em documento fiscal importância diversa do efetivo valor da operação ou prestação, quando estas sejam tributadas, inclusive sujeitas ao regime da substituição tributária, ou beneficiadas com suspensão do pagamento do imposto;

XII - equivalente a 40% (quarenta por cento) do valor correspondente à diferença entre os valores constantes nas respectivas vias do documento fiscal, ao sujeito passivo que emitir documento fiscal constando valores diferentes nas respectivas vias em relação a operações ou prestações tributadas, inclusive sujeitas ao regime da substituição tributária, ou beneficiadas com suspensão do pagamento do imposto;

CAPÍTULO XV

DO LANÇAMENTO

SEÇÃO I

DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL DE INSTRUÇÃO CONTRADITÓRIA

Artigo 56: A apuração das infrações à legislação tributária e a aplicação das respectivas multas dar-se-ão através de processo administrativo fiscal, organizado em forma de autos forenses, tendo as folhas numeradas e rubricadas e as peças que o compõem dispostas na ordem em que forem juntadas, obedecendo, em primeira instância, o seguinte procedimento e disposições:

I - FASE PRELIMINAR

O procedimento fiscal poderá ser motivado:

a) pela representação - lavrada por funcionário fiscal de repartição fazendária que, em serviço interno, verificar a existência de infração à legislação tributária, a qual conterà as características intrínsecas do auto de infração, excetuando-se a obrigatoriedade da intimação do sujeito passivo;

b) pela denúncia, que poderá ser:

1. escrita - devendo conter a identificação do denunciante e a qualificação do denunciado, se conhecida, e relatar, inequivocamente, os fatos que constituem a infração;

2. verbal - devendo ser reduzida a termo, devidamente assinado pela parte denunciante, na repartição fazendária competente, contendo os elementos exigidos no item anterior;

II - INÍCIO DO PROCEDIMENTO FISCAL

O procedimento fiscal considera-se iniciado:

a) por termo de início de fiscalização, cientificado o sujeito passivo, seu representante ou preposto;

b) pelo ato de apreensão de quaisquer bens ou mercadorias, ou de retenção de documentos ou livros comerciais e fiscais;

c) por qualquer outro ato escrito, praticado por servidor competente, no exercício de sua atividade funcional, desde que cientificado do ato o sujeito passivo, seu representante ou preposto;

III - AUTO DE INFRAÇÃO

A formalização da exigência de crédito tributário dar-se-á mediante a lavratura de auto de infração, por funcionário da Coordenação da Receita do Estado no exercício de função fiscalizadora, no momento em que for verificada infração à legislação tributária, observando-se que:

a) o auto de infração não deverá conter rasuras, entrelinhas ou emendas e nele descrever-se-á, de forma precisa e clara, a infração averiguada, devendo ainda dele constar:

1. o local, a data e a hora da lavratura;

2. a qualificação do autuado;

3. o dispositivo infringido do art. 55 e a penalidade aplicável nele estabelecida;

4. o valor do crédito tributário relativo ao ICMS, quando devido, demonstrado em relação a cada mês ou período;
 5. a assinatura do sujeito passivo, seu representante ou preposto, sendo que a assinatura não importa em confissão, nem sua falta ou recusa em nulidade do auto de infração ou em agravação da penalidade;
 6. a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;
 7. a assinatura do autuante e sua identificação funcional;
- b) as eventuais falhas do auto de infração não acarretam nulidade, desde que permitam determinar com segurança a infração e o sujeito passivo;
 - c) a Secretaria da Fazenda manterá sistema de controle, registro e acompanhamento dos processos administrativos fiscais;

IV - APREENSÃO

É admissível a apreensão de mercadorias e demais bens, livros, documentos e arquivos, inclusive magnéticos ou eletrônicos, como prova material da infração tributária, mediante termo de depósito, observando-se que:

- a) se houver prova ou fundada suspeita de que as mercadorias e demais bens se encontram em residência particular, ou em dependência de qualquer estabelecimento, a fiscalização adotará cautelas necessárias para evitar a remoção clandestina e determinará providências para busca e apreensão judiciária, se o morador ou detentor recusar-se a fazer a exibição dessas mercadorias e demais bens;
- b) as mercadorias ou demais bens apreendidos ficam sob a custódia do Chefe da repartição fazendária por onde se iniciar o respectivo processo e poderão ser por este liberado mediante a satisfação, pelo autuado, das exigências determinantes da apreensão, ou, se não atendidas, após a identificação exata do infrator, da infração e das quantidades, espécies e valores das mercadorias ou demais bens;
- c) em relação à apreensão de livros, documentos fiscais e arquivos, inclusive magnéticos ou eletrônicos, ou sua correspondente lacração, será lavrado termo que constará do processo;

V - INTIMAÇÃO

a) a intimação para que o autuado integre a instância administrativa, bem como da decisão de que trata o inciso XI deste artigo, far-se-á:

1. pessoalmente, mediante entrega à pessoa do próprio sujeito passivo, seu representante ou preposto, de cópia do auto de infração e dos levantamentos e outros documentos que lhe deram origem, ou da decisão, respectivamente, exigindo-se recibo datado e assinado na via original ou, alternativamente, por via postal ou telegráfica, com prova do recebimento;

2. por publicação única no Diário Oficial do Estado ou no jornal de maior circulação na região do domicílio do autuado, quando resultar improfícua a alternativa adotada, de acordo com o disposto no item anterior;

b) considera-se feita a intimação:

1. na data da ciência do intimado;

2. na data do recebimento, por via postal ou telegráfica, ou, se a data for omitida, quinze dias após a entrega da intimação à agência postal telegráfica;

c) trinta dias da publicação do edital, se este for o meio utilizado;

VI - DA RECLAMAÇÃO.

Reclamação é a defesa apresentada, em cada processo, pelo autuado, no prazo de trinta dias, a contar da data em que se considera feita a intimação, observando-se que:

a) será protocolizada na repartição por onde correr a instrução do processo e nela o autuado aduzirá todas as razões e argumentos de sua defesa, juntando, desde logo, as provas que tiver;

b) sua apresentação, ou na sua falta, o término do prazo para reclamação, instaura a fase litigiosa do procedimento;

c) apresentada tempestivamente supre eventual omissão ou defeito da intimação;

VII – CONTESTAÇÃO.

Apresentada a reclamação, o processo será encaminhado, em quarenta e oito horas, ao autor do procedimento, seu substituto ou funcionário designado, para se manifestar, no prazo de trinta dias, sobre as razões oferecidas pelo autuado;

VIII - DILIGÊNCIAS

O Chefe da repartição, a requerimento do reclamante ou de ofício, poderá determinar a realização de diligências ou requisitar documentos ou informações que forem consideradas úteis ao esclarecimento das circunstâncias discutidas no processo;

IX - PARECER

Contestada a reclamação e concluídas as eventuais diligências, será ultimada a instrução do processo, no prazo de até quinze dias do recebimento, com parecer circunstanciado sobre a matéria discutida;

X - REVISÃO DE AUTO DE INFRAÇÃO

Se, após a lavratura do auto de infração e antes da decisão de 1ª Instância, for verificado erro na capitulação da pena, existência de sujeito passivo solidário ou falta que resulte em agravamento da exigência, será lavrado auto de infração revisional, do qual será intimado o autuado e o solidário, se for o caso, abrindo-se prazo de trinta dias para apresentação de reclamação;

XI - JULGAMENTO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA

O julgamento do processo, em primeira instância, compete ao Diretor da Coordenação da Receita do Estado da Secretaria da Fazenda, que poderá delegá-la, sendo que antes de proferir a decisão a autoridade administrativa poderá solicitar a audiência de órgão jurídico da Coordenação da Receita ou da Procuradoria Fiscal do Estado;

XII - DOS RECURSOS PARA SEGUNDA INSTÂNCIA

As razões do recurso serão juntadas ao respectivo processo, para ulterior encaminhamento ao órgão de segunda instância, observando-se que:

a) os recursos ao Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais são:

1. de ofício, da decisão favorável ao contribuinte, desde que o montante atualizado do crédito tributário julgado improcedente seja superior a 100 (cem) UPF/PR, do mês da lavratura do auto de infração, caso em que será formalizado mediante manifestação obrigatória da autoridade prolatora da decisão, no final desta;
2. ordinário, total ou parcial, em cada processo, com efeito suspensivo, pelo autuado, no prazo de até 30 (trinta) dias contados da data da intimação da decisão;

b) o recurso ordinário interposto intempestivamente antes da inscrição do crédito tributário correspondente em dívida ativa, será encaminhado ao Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais, cabendo a este apreciar a preclusão;

c) o rito processual em segunda instância obedecerá às normas previstas em lei complementar;

XIII - VISTA DOS AUTOS

Em qualquer fase do processo, em primeira instância, é assegurado ao autuado o direito de vista dos autos na repartição fazendária onde tramitar o feito administrativo, e permitido o fornecimento de cópias autenticadas ou certidões por solicitação do interessado, lavrando o servidor termo com indicação das peças fornecidas.

XIV - DECISÕES FINAIS

As decisões são finais e irreformáveis, na esfera administrativa, quando delas não caiba mais recurso ou se esgotarem os prazos para tal procedimento, observando-se que:

a) após decorrido o prazo para oferecimento de recurso, as decisões finais favoráveis ao Estado serão executadas mediante intimação do autuado pela Coordenação da Receita do Estado, observado no que couber o disposto no inciso V deste artigo, para, no prazo de 30 (trinta) dias, cumprir a obrigação, sob pena de inscrição do débito em dívida ativa;

b) os créditos tributários inscritos em dívida ativa serão cancelados, com observância do disposto em decreto do Poder Executivo, nos casos de:

1. exclusão do crédito tributário;

2. regularização de divergência de créditos tributários originados de processo administrativo fiscal, de rito sumário;

c) o encaminhamento das certidões de dívida ativa para propositura da respectiva ação executiva far-se-á independentemente da nova intimação ou notificação do sujeito passivo, além da prevista na alínea "a" deste inciso;

XV - DA PARTE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO IMPUGNADO

Se o contribuinte concordar apenas parcialmente com o auto de infração ou com a decisão de primeira instância, poderá, respectivamente, oferecer reclamação

ou interpor recurso ordinário apenas em relação à parcela do crédito tributário contestado, desde que efetue, previamente, o pagamento da parte não contestada.

SEÇÃO II DO RITO ESPECIAL

Art. 57. Quando ocorrer a infração descrita no inciso I do § 1º do art. 55, o imposto, acrescido da penalidade, será inscrito automaticamente em dívida ativa, não cabendo em consequência da declaração do próprio contribuinte, qualquer reclamação ou recurso.

§ 1º A insuficiência no pagamento do imposto, multa, atualização monetária ou juros de mora, acarretará igualmente a inscrição das diferenças em dívida ativa.

§ 2º Da inscrição em dívida ativa, o contribuinte será notificado através de:

I - correspondência registrada - AR;

II - edital publicado no Diário Oficial, quando não encontrado pela empresa de correios no endereço constante de seu cadastro junto à Secretaria da Fazenda.

§ 3º O encaminhamento das certidões de dívida ativa para propositura da respectiva ação executiva far-se-á independentemente de nova intimação ou notificação do sujeito passivo, além da prevista no parágrafo anterior.

ANEXO II
DAS INFRAÇÕES E PENALIDADES DO ESTADO DE SÃO PAULO – LEI 6.374/89

ESTADO DE SÃO PAULO

Faço saber que a Assembléia Legislativa decreta e eu promulgo a seguinte lei

Lei nº 6.374, de 01-03-1989

Base: Legislação Atualizada (15/02/2000)

(DOE de 02-03-89 Retificações - DOE de 08-03-89, 10-03-89 e 11-03-89)

Artigo 85- O descumprimento das obrigações principal e acessórias, instituídas pela legislação do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, fica sujeito às seguintes penalidades:

I - infrações relativas ao pagamento do imposto:

- a) falta de pagamento do imposto, apurado por meio de levantamento fiscal.
- multa equivalente a 80% (oitenta por cento) do valor do imposto;

II - infrações relativas ao crédito do imposto:

a) crédito do imposto, decorrente de escrituração de documento que não atenda às condições previstas no item 3 do § 1º do artigo 36 e que não corresponda a entrada de mercadoria no estabelecimento ou a aquisição de sua propriedade ou, ainda, a serviço tomado.

- multa equivalente a 50% (cinquenta por cento) do valor indicado no documento como o da operação ou prestação, sem prejuízo do recolhimento da importância creditada e da anulação da respectiva escrituração;

III - infrações relativas a documentação fiscal na entrega, remessa, transporte, recebimento, estocagem ou depósito de mercadoria ou, ainda, quando couber, na prestação de serviço:

a) entrega, remessa, transporte, recebimento, estocagem ou depósito de mercadoria desacompanhada de documentação fiscal.

- multa equivalente a 50% (cinquenta por cento) do valor da operação, aplicável ao contribuinte que tenha promovido a entrega, remessa ou recebimento, estocagem ou depósito da mercadoria; 20% (vinte por cento) do valor da operação, aplicável ao transportador; sendo o transportador o próprio remetente ou destinatário.

- multa equivalente a 70% (setenta por cento) do valor da operação;

IV - infrações relativas a documentos fiscais e impressos fiscais:

b) emissão de documento fiscal que consigne declaração falsa quanto ao estabelecimento de origem ou de destino da mercadoria ou do serviço; emissão de documento fiscal que não corresponda a saída de mercadoria, a transmissão de propriedade da mercadoria, a entrada de mercadoria no estabelecimento ou, ainda, a prestação ou a recebimento de serviço.

- multa equivalente a 30% (trinta por cento) do valor da operação ou prestação indicado no documento fiscal;

c) adulteração, vício ou falsificação de documento fiscal; utilização de documento falso, de documento fiscal em que o respectivo impresso tenha sido confeccionado sem autorização fiscal ou que tenha sido confeccionado por estabelecimento gráfico diverso do indicado, para propiciar, ainda que a terceiro, qualquer vantagem indevida.

- multa equivalente a 100% (cem por cento) do valor indicado no documento;

d) utilização de documento fiscal com numeração e seriação em duplicidade ou emissão ou recebimento de documento fiscal que consigne valores diferentes nas respectivas vias

- multa equivalente a 100% (cem por cento) do valor total da operação ou prestação;

e) emissão ou recebimento de documento fiscal que consigne importância inferior ao valor da operação ou da prestação.

- multa equivalente a 100% (cem por cento) do montante da diferença entre o valor real da operação ou prestação e o declarado ao fisco;

ANEXO III
DAS INFRAÇÕES E PENALIDADES DO ESTADO DE ALAGOAS – DECRETO
32.245/91

ESTADO DE ALAGOAS**DECRETO Nº 35.245, DE 26 DE DEZEMBRO DE 1991**

O GOVERNADOR DO ESTADO DE ALAGOAS, aprova o Regulamento do 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.

O GOVERNADOR DO ESTADO DE ALAGOAS no uso de suas Atribuições que lhe outorga o inciso IV do artigo 107 da Constituição Estadual,

D E C R E T A:

Art. 1º - Fica aprovado o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS

Art. 816. As multas previstas na Seção II, Subseção I e Seção III, Subseção I, deste Capítulo, serão reduzidas de acordo com as seguintes condições:

I - em 70% (setenta por cento) se o crédito tributário for pago de uma só vez, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data da ciência do lançamento tributário;

II - em 42% (quarenta e dois por cento), se o crédito tributário for pago de uma só vez, quando decorridos mais de 30 (trinta) dias, contados da data da ciência do lançamento tributário e antes da decisão de primeira instância administrativa;

III - em 28% (vinte e oito por cento), se o crédito tributário for pago de uma só vez, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data da ciência da decisão de primeira instância administrativa;

IV - em 10% (dez por cento), se o crédito tributário for pago de uma só vez, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data da ciência da decisão do Conselho Tributário Estadual.

Art. 819. A reincidência será punida:

I - na primeira, com a multa original, acrescida de 50% (cinquenta por cento) de seu valor;

II - nas subsequentes, com o valor previsto no inciso anterior, acrescido de mais 10% (dez por cento) para cada reincidência calculada sobre o valor da multa

original.

DAS MULTAS RELATIVAS À OBRIGAÇÃO PRINCIPAL

SUBSEÇÃO I

DAS INFRAÇÕES APURADAS PELAS AUTORIDADES FISCAIS

Art. 822. Falta de recolhimento do imposto no prazo legal não compreendida nas hipóteses previstas nos artigos seguintes:

Multa - equivalente a 100 % (cem por cento) do valor do imposto.

Art. 836. Utilizar crédito indevido ou inexistente, desde que resulte na falta de recolhimento do imposto:

*Multa – equivalente a 60 % (sessenta por cento) do valor do imposto.**

*Redação dada a Multa do art. 836, pelo art. 1º do Dec. 36.913, de 27/05/96.

SEÇÃO III

DAS INFRAÇÕES ÀS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

SUBSEÇÃO I DAS INFRAÇÕES RELATIVAS A DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS À MULTA, SEM PREJUÍZO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO DEVIDO

Art. 840. Entregar, remeter, transportar, receber, estocar ou depositar mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais, ou sendo estes inidôneos:

Multa - equivalente a 200% (duzentos por cento) do valor do imposto.

Art. 841. Desviar mercadorias em trânsito ou entregá-las sem previa autorização do Fisco a destinatário diverso do indicado no documento fiscal:

Multa - equivalente a 200% (duzentos por cento) do valor do imposto devido.

Art. 845. Emitir documento fiscal com numeração e/ou seriada em duplicidade:

Multa - equivalente a 300% (trezentos por cento) do valor do imposto.

Art. 846. Emitir documento fiscal contendo indicações diferentes nas respectivas vias:

Multa - equivalente a 300% (trezentos por cento) do valor do imposto efetivamente devido.

Art. 847. Consignar no documento fiscal importância diversa do valor da operação:

Multa - equivalente a 300% (trezentos por cento) do valor do imposto devido.

ANEXO IV
DAS INFRAÇÕES E PENALIDADES DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO – LEI
2.657/96

ESTADO DO RIO DE JANEIRO

LEI Nº 2657 DE 26 DE DEZEMBRO DE 1996 DISPÕE SOBRE O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS

O Governador do Estado do Rio de Janeiro,

Faço saber que a Assembléia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

CAPÍTULO XII

DA MORA E DAS PENALIDADES

****Art. 59** - Aquele que descumprir obrigação prevista na legislação tributária fica sujeito às seguintes multas:

I - de 25% (vinte e cinco por cento) do valor do imposto que, devidamente escriturado nos livros fiscais e, quando obrigatório, informado à repartição fazendária em documento próprio, deixar de ser recolhido no prazo regulamentar;

V - de 60 % (sessenta por cento) do valor do imposto creditado em desacordo com as normas estabelecidas na legislação;

IX - de 80 % (oitenta por cento) do valor do imposto devido ou de 40% (quarenta por cento) do que incidiria, se tributada fosse a saída da mercadoria ou a prestação de serviço, nunca inferior a 400 UFIRs, quando:

b) - transportar mercadoria, ou prestar serviço de transporte, sem documentação fiscal ou com documentação inidônea, ou, ainda, no caso de entregar a mercadoria a destinatário diverso do indicado no documento fiscal;

XII - de 120% (cento e vinte por cento) do imposto devido, nos casos em que adulterar, viciar ou falsificar documento ou escrituração de livro, ou que utilizar documento simulado, viciado ou falso, para a produção de qualquer efeito fiscal;

* Art. 63 - As multas previstas nos artigos 59,60 e 62 terão o seu valor original acrescido, nas hipóteses de reincidência, pela aplicação dos seguintes percentuais:

I - 25%, na primeira reincidência;

II - 50%, na segunda reincidência;

III - 75%, na terceira reincidência; e

IV - 100%, a partir da quarta reincidência;

§ 1º - Para os efeitos deste artigo, considera-se reincidência a infração a dispositivo legal para o qual se aplique a mesma penalidade prevista nos artigos 59, 60 e 62.

§ 2º - A quarta reincidência, a critério do Poder Executivo, poderá implicar o Impedimento de o contribuinte exercer suas atividades.

* Art. 67 - O sujeito ativo poderá saldar o seu débito com redução calculada sobre o valor das multas previstas nos arts. 59 a 62 desta Lei, nos seguintes percentuais:

I - 60% (sessenta por cento), quando pago no prazo de 10 (dez) dias, contados da ciência da autuação;

II - 40 % (quarenta por cento), quando pago no prazo de 20 (vinte) dias, contados da ciência da autuação;

III - 20% (vinte por cento), quando pago no prazo de 30 (trinta) dias, contados da ciência da autuação;

IV - 10% (dez por cento), quando pago no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data da ciência do julgamento de primeira instância que negar provimento, total ou parcial, à impugnação.

Parágrafo Único - O pagamento efetuado com o abatimento previsto neste artigo importa em renúncia de defesa na esfera administrativo e no reconhecimento do débito, com a desistência de impugnação ao auto de infração ou de recurso ao Conselho de Contribuintes, encerrando-se, com isso, o procedimento fiscal.

ANEXO V
DAS INFRAÇÕES E PENALIDADES DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL –
LEI 9.826/93

ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

LEI Nº 9.826, DE 03 DE FEVEREIRO DE 1993.

Dispõe sobre o procedimento tributário administrativo e dá outras providências.

EUCLIDES TRICHES, Governador do Estado do Rio Grande do Sul.

Faço saber, em cumprimento ao disposto no artigo 66, item IV, da Constituição do Estado, que a Assembléia Legislativa decretou e eu sanciono e promulgo a Lei seguinte:

TÍTULO I DAS INFRAÇÕES A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

CAPÍTULO II Das Multas

Art. 7º - Pelas infrações à legislação tributária abaixo discriminadas são impostas as seguintes multas:

I - multa equivalente a 2 (duas) vezes o valor do tributo devido:

a) aos que adquirirem ou possuírem em depósito mercadoria desacompanhada de documento fiscal;

b) aos que deixarem de fazer o lançamento de operações de entrada ou de aquisição de mercadorias;

c) aos que deixarem de pagar tributos cobrados de contribuintes substituídos;

d) aos que deixarem de pagar imposto de que se tornaram responsáveis em razão de diferimento;

e) aos que deixarem de registrar operações que lhes determinariam débitos fiscais por responsabilidade própria;

f) aos que se utilizarem de créditos fiscais ilegítimos;

g) aos que realizarem operações tributáveis sem que estejam inscritos como contribuintes, desde que a isto obrigados;

h) aos que emitirem documento fiscal que não corresponda a uma efetiva saída de mercadorias, ressalvados os casos previstos na legislação tributária e aos que transmitirem créditos fiscais além dos limites permitidos;

i) aos que, sem escriturar o débito correspondente, indevidamente destacaram ICM em documento fiscal;

II - multa equivalente a 1 (uma) vez o valor do tributo devido:

a) aos que deixarem de pagar imposto devido, registrado em seus livros fiscais mas não informado, nos prazos regulamentares, em Guia de Informação e Apuração do ICM a que estavam obrigados;

b) aos que deixarem de pagar tributos não cobrados de contribuintes substituídos, quando a isto obrigados;

c) aos que registrarem em seus livros créditos fiscais ilegítimos ou não estornarem créditos, quando a isto obrigados;

III - multa equivalente a 50% (cinquenta por cento) do tributo devido:

a) aos que deixarem de pagar imposto no prazo regulamentar, informando-o, porém, em Guia de Informação e Apuração do ICM;

b) aos que deixarem de pagar tributo no prazo regulamentar, informando-o porém, em denúncias espontânea de infração, salvo em relação ao pagamento que a acompanhar.

§ 1º - As multas previstas neste artigo serão aplicadas em dobro quando as infrações envolverem falsificação ou adulteração de livros, guias ou documentos exigidos pela legislação tributária, inserção neles de elementos falsos ou, ainda, utilização dolosa desse documentário, com os citados vícios.

§ 2º - As multas de que trata o artigo serão reduzidas de 50% (cinquenta por cento), quanto ao tributo devido cujo pagamento for integralmente efetuado, ou iniciado parceladamente, dentro do prazo de 30 (trinta) dias, contado da notificação do Auto de Lançamento.

§ 3º - Na hipótese do parágrafo anterior, a multa será restabelecida em seu valor integral quanto às prestações vencidas e não solvidas ou vincendas, se o sujeito passivo deixar de cumprir o parcelamento nas condições fixadas no despacho concessório, ou relativamente ao saldo que não for pago dentro do prazo de 10 (dez) dias, contado da intimação do despacho denegatório.

§ 4º - Nas hipóteses previstas neste artigo que não implicarem exigência do tributo, as multas serão calculadas como se ele devido fosse.

Art. 8º - Pelas infrações abaixo enumeradas são impostas as seguintes multas:

I - multa equivalente a 3 (três) vezes o valor do salário mínimo vigente no Estado:

a) aos que adulterarem livros, guias ou documentos de terceiros, exigidos pela legislação tributária, ou neles inserirem elementos falsos ou inexatos;

b) aos estabelecimentos gráficos que confeccionarem documentos fiscais com inobservância das disposições da legislação tributária;

c) aos que possuam e/ou utilizarem documentos fiscais impressos fora do Estado com inobservância das disposições da legislação tributária;

d) adquirir, transportar ou fazer transportar, depositar ou receber em depósito mercadorias desacompanhadas de documento fiscal exigido pela legislação tributária;

e) em que a lesão ao erário tiver sido ocultada por falta de emissão de documento fiscal relativo à saída ou ao fornecimento de mercadorias e de registro da operação nos livros fiscais próprios.

f) transferir crédito de ICM quando tal transferência não estiver expressamente prevista na legislação tributária

g) reduzir o montante do imposto devido mediante a apropriação de valor a título de crédito de ICMS, não previsto na legislação tributária

II - multa equivalente a 2 (duas) vezes o valor do salário mínimo vigente no Estado:

a) aos que deixarem de emitir e entregar Nota Fiscal de Entrada, quando exigível;

b) a qualquer pessoa física ou jurídica, contribuinte ou não, inclusive estabelecimento creditício, que concorrer por ação ou omissão para embarçar a ação fiscal;

c) aos que deixarem de emitir e entregar documento fiscal de saída de mercadorias, quando a isto obrigados;

d) aos que prestarem informações inverídicas ao se inscreverem como contribuintes ou ao requererem baixa ou alterações no cadastro fiscal;

e) aos que emitirem ou utilizarem documentos fiscais sem os requisitos exigidos pela legislação tributária;

f) aos que não escriturarem os livros fiscais na forma e nos prazos estabelecidos pela legislação tributária;

g) aos peritos que, no exercício de suas funções, praticarem ato ilícito em prejuízo da Fazenda Pública;

h) aos contabilistas que organizarem escrita fiscal ou contábil de forma a ocultar débitos de tributo ou que induzirem o contribuinte à prática de infração à legislação tributária;

i) aos transportadores que fizeram entrega de mercadorias a outro destinatário em endereço diferente do que consta do documento fiscal que as acompanhar, e não declararem, na repartição fiscal do recebedor, o nome e o endereço deste;

j) aos transportadores de mercadorias destinadas a comerciantes ambulantes não estabelecidos neste Estado, que não declararem, na repartição fiscal do município onde fizerem a entrega das mesmas, o número de volumes, espécie de carga transportada e o nome do destinatário ou recebedor;

l) aos que não apresentarem à repartição fiscal, na forma e nos prazos estabelecidos pela legislação tributária Guia de Informação e Apuração do ICM, Relação de Saída de Mercadorias, Declaração para Codificação de Atividade Econômica ou outros formulários, papéis, comunicações ou documentos exigidos pela legislação tributária;

m) aos que instruírem pedido de isenção, redução ou restituição de tributo, com documento que não corresponda à realidade;

n) apresentar o livro fiscal próprio, escriturado nos termos da legislação tributária.

1 -que consigne o montante do imposto a pagar, enquanto o contribuinte estiver sujeito a entregar em prazo diverso do mensal. Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA) e desde que não tenha expirado o respectivo prazo de entrega;

2 -que consigne o valor do imposto devido na operação, se vencido na data da ocorrência do fato gerador, e desde que não tenha expirado o prazo para a entrega da Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA) respectiva

III - multa equivalente a 1 (uma) vez o valor do salário mínimo vigente no Estado:

a) aos que deixarem de prestar informações ao Fisco, quando obrigados a fazê-lo;

b) aos que, depois de intimados, não remeterem à Fiscalização no prazo fixado, a relação de títulos entregues a estabelecimentos bancários para cobrança, caução ou desconto;

c) aos que não conservarem no respectivo estabelecimento, de acordo com a legislação tributária, livros, documentos ou papéis referentes à sua atividade;

d) aos que deixarem de requerer inscrição fiscal, baixa ou alteração, em conformidade com a legislação tributária;

e) aos que requererem baixa ou inscrição nova quando tenha havido transferência de estabelecimento;

f) aos comerciantes ambulantes que não apresentarem ao Fisco seus livros fiscais e respectivos documentos, para exame, dentro do período estabelecido pela legislação tributária;

g) aos produtores agropecuários que deixarem de apresentar ao Fisco, na forma e nos prazos estabelecidos na legislação tributária, a declaração anual de produção e de existência de produtos;

h) aos contribuintes que deixarem de fazer, anualmente, o levantamento de seu estoque de mercadorias e o respectivo registro no livro próprio;

i) aos comerciantes ambulantes não estabelecidos no Estado que não cumprirem as disposições especiais a que estão sujeitos;

j) aos que não atenderem, no prazo e na forma fixados, intimação para apresentação de documentos e livros fiscais ou contábeis.

IV - multa equivalente a 1 (uma) vez o valor do salário mínimo vigente no Estado, por livro, e a 3% (três por cento) desse salário, por documento, aos que os extraviarem, perderem ou inutilizarem, independentemente do arbitramento cabível para fins de exigência do tributo;

V - multa, não inferior a Cr\$ 200,00 (duzentos cruzeiros) nem superior a Cr\$ 10.000,00 (dez mil cruzeiros), equivalente a 1% (um por cento) do valor adicionado correspondente ao período, aos que deixarem de entregar guia informativa necessária à distribuição das quotas de participação dos Municípios no produto da arrecadação do ICM, ou preenchê-la com dados inexatos, de forma a impedir sua apuração;

VI - multa equivalente a 50% (cinquenta por cento) do valor do salário mínimo vigente no Estado, aos que praticarem infração para a qual não haja multa especificada.

"Art. 9º - Às infrações tributárias materiais serão cominadas as seguintes multas: (Retif. DOE de 23.8.88)

I - de 50% do valor do tributo devido, se privilegiadas;

II - de 100% do valor do tributo devido, se básicas;

III - de 200% do valor do tributo devido, se qualificadas.

Art. 10 - As multas aplicadas de conformidade com o artigo anterior serão reduzidas de:

I - 40% (quarenta por cento) de seu valor quando o pagamento do crédito tributário, devidamente corrigido, ocorrer dentro do prazo de 30 (trinta) dias, contados da notificação do Auto de Lançamento.

II - 15 % (quinze por cento), do valor de cada parcela mensal devida, quando esta seja paga até a data limite fixada em instrução baixada pela Secretaria da Fazenda, quando o início do pagamento parcelado do crédito tributário, devidamente corrigido, ocorrer dentro do prazo de 30 (trinta) dias, contado da notificação do Auto de Lançamento."

1º - O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao valor da multa no grau com que concorda o obrigado, calculada sobre o valor do tributo que não impugnar.

2º - No caso de impugnação do Auto de Lançamento, quer em relação à exigência do tributo, quer quanto à graduação da multa, não sofrerá qualquer redução o valor da multa resultante do excesso entre o que o infrator vier a ser condenado e o que tenha prestado na forma deste artigo.

3º - Na hipótese de pagamento parcelado de crédito tributário, fica assegurada a redução prevista no inciso I ou II sobre o valor da multa que seja pago nos prazos a que se referem os citados dispositivos

Art. 11 - Pela prática das infrações tributárias formais a seguir enumeradas, são cominadas as seguintes multas:

I - infrações relativas à inscrição e às alterações no Cadastro Geral de Contribuintes do ICM (CGC/ICM):

a) operar, o estabelecimento, sem inscrição no CGC/ICM: multa de 10% do valor das mercadorias entradas no período, não inferior a 10 UPF-RS;

b) prestar informações inverídicas ao se inscrever ou ao requerer alterações no CGC/ICM multa de 10 UPF-RS;

c) não comunicar, o contribuinte, o encerramento das atividades de seu estabelecimento ou a mudança de endereço deste: multa de 10 UPF-RS;

d) não comunicar, o contribuinte, qualquer outra modificação ocorrida, relativamente aos dados por ele declarados para fins de cadastro multa de 5 UPF-RS;

II - infrações relativas aos documentos fiscais:

a) não emitir documento fiscal relativo à entrada ou à aquisição de mercadorias, salvo se da irregularidade decorrer infração tributária material: multa equivalente a 10% do valor das mercadorias, não inferior a 5 UPF-RS;

b) não exhibir, o contribuinte, ao agente fazendário, no trânsito de mercadorias, todos os documentos necessários à conferência da carga, mesmo que posteriormente venham a ser apresentados os restantes: multa equivalente a 5% do valor das mercadorias descritas nos documentos que não foram, desde logo, exibidos, não inferior a 5 UPF-RS;

c) transportar ou fazer transportar mercadorias próprias, desacompanhadas, no todo ou em parte, da documentação exigida pela legislação tributária, salvo se da irregularidade decorrer infração tributária material: multa equivalente a 10% do valor das mercadorias, não inferior a 5 UPF-RS;

d) não emitir documento fiscal relativo à saída ou ao fornecimento de mercadorias não tributadas ou isentas ou, ainda, se tributadas, quando o tributo tenha sido pago: multa equivalente a 10% do valor das mercadorias, não inferior a 5 UPF-RS;

e) emitir documento fiscal que não contenha as indicações, não preencha os requisitos ou não seja o exigido pela legislação tributária, para a operação ou, ainda, que contenha emendas, rasuras ou informações incorretas, salvo se da irregularidade decorrer infração tributária material: multa equivalente a 5% do valor das mercadorias, não inferior a 5 UPF-RS;

f) possuir documentos fiscais ainda não utilizados, com numeração ou seriação paralela: multa não inferior a 250 UPF-RS, de 1 UPF-RS por documento;

g) possuir documentos fiscais, ainda não utilizados, cuja impressão não tenha sido autorizada por Fiscal de Tributos Estaduais, ou pertencentes a contribuinte cuja inscrição já tenha sido baixada ou cancelada mediante publicação no órgão de divulgação oficial do Estado: multa não inferior a 250 UPF-RS, de 1 UPF-RS por documento;

h) extraviar, perder, inutilizar, manter fora do estabelecimento, em local não autorizado, ou não exhibir documento fiscal a Fiscal de Tributos Estaduais, quando

exigido: multa não inferior a 150 UPF-RS, de 0,5 UPF-RS por documento;

i) emitir documento fiscal que não corresponda a uma efetiva operação de circulação de mercadorias, exceto nos casos permitidos na legislação tributária, salvo se da irregularidade decorrer infração tributária material: multa equivalente a 20% do valor das mercadorias, consignado no documento emitido, não inferior a 10 UPF-RS;

III - infrações relativas aos livros fiscais:

a) escriturar em seus livros fiscais, crédito de ICM a que não tenha direito ou não estorná-lo, quando a isso estiver obrigado, salvo se da irregularidade decorrer infração tributária material: multa equivalente a 30% do crédito indevido, não inferior a 5 UPF-RS;

b) omitir a registro documento fiscal de entrada ou de aquisição de mercadorias, cuja circulação posterior tenha sido tributada ou, se isenta ou não tributada, tenha sido realizada com documento fiscal: multa equivalente a 5% do valor das mercadorias, não inferior a 5 UPF-RS;

c) omitir a registro documento fiscal relativo à saída ou ao fornecimento não tributados ou isentos de mercadorias, ou, se tributado, quando o imposto tenha sido pago: multa de 10 UPF-RS;

d) atrasar a escrituração:

1 - do livro Registro de Entradas ou Registro de Saídas: multa equivalente a 1% do valor das operações não escrituradas, não inferior a 5 UPF-RS;

2 - do livro Registro de inventário: multa de 15 UPF-RS por inventário;

3 - de qualquer outro livro fiscal: multa de 5 UPF-RS;

e) - escriturar livro fiscal de forma diversa da estabelecida pela legislação tributária, salvo se da irregularidade decorrer infração tributária material: multa de 5 UPF-RS;

f) extraviar, perder, inutilizar, manter fora do estabelecimento, em local não autorizado, ou não exibir livro fiscal a Fiscal de Tributos Estaduais, quando exigido: multa de 50 UPF-RS por inventário não apresentado, quanto ao livro Registro de Inventário, e de 50 UPF-RS por mês ou fração de escrituração não apresentada, quanto a cada um dos demais livros fiscais; (Retif. DOE de 23.8.88)

g) escriturar, em seus livros fiscais, crédito de ICM recebido de terceiro por transferência, se o transferente não tiver pago ou abatido de saldo credor de ICM o valor transferido e desde que apurada a existência de conluio entre as partes, salvo

se da irregularidade decorrer infração tributária material: multa equivalente a 120% do crédito que tenha sido escriturado, não inferior a 250 UPF-RS; (Retif. DOE de 23.8.88)

IV - infrações relativas a informações devidas por contribuintes:

a) omitir informação ou prestar informação incorreta, em Guia de Informação e Apuração do ICM (GIA): multa de 5 UPF-RS por guia;

b) omitir informação, prestar informação incorreta ou com inobservância da legislação tributária, em guia informativa necessária ao cálculo do índice de participação dos municípios no produto da arrecadação do ICM: multa de 10 UPF-RS por guia;

c) não entregar, no local, na forma e no prazo previstos pela legislação tributária: (Retif. DOE de 18.8.88)

1 - Guia de Informação e Apuração do ICM (GIA): multa de 10 UPF-RS por guia;

2 - guia informativa necessária ao cálculo do índice de participação dos municípios no produto da arrecadação do ICM: multa de 20 UPF-RS por guia;

3 - outros documentos contendo informações devidas à Fiscalização de Tributos Estaduais, quando exigido: multa de 5 UPF-RS por documento;

d) não prestar outras informações devidas a Fiscal de Tributos Estaduais, quando exigidas, ou concorrer, por ação ou omissão, para embaraçar ou impossibilitar a ação fiscal: multa de 10 UPF-RS;

V - infrações praticadas por terceiros:

a) imprimir ou confeccionar, para uso de terceiros, documentos fiscais cuja impressão não tenha sido autorizada por Fiscal de Tributos Estaduais, ou com inobservância da legislação tributária: multa não inferior a 350 UPF-RS, de 1 UPF-RS por documento;

b) adulterar, falsificar ou viciar livro, documento fiscal ou documento de arrecadação, ou neles inserir elementos falsos ou inexatos: multa de 200% do valor do imposto devido, não inferior a 100 UPF-RS ou, na hipótese de não haver imposto devido, de 100 UPF-RS;

c) fazer, o transportador, entrega de mercadorias a outro destinatário ou em endereço diferente do que consta no documento fiscal, e não declarar, previamente e por escrito, na repartição fiscal do recebedor, o nome e o endereço deste: multa de

10% do valor das mercadorias, não inferior a 10 UPF-RS; (Retif. DOE 18.8.88)

d) não declarar por escrito, o transportador, na repartição fiscal do município onde fizer a entrega da mercadoria destinada a comerciantes ambulantes não estabelecidos neste Estado, o número de volumes, espécie de carga transportada e o nome do destinatário ou recebedor: multa de 10% do valor das mercadorias, não inferior a 10 UPF-RS; (Retif. DOE 18.8.88)

e) não exhibir, o transportador, ao agente fazendário, no trânsito de mercadorias, todos os documentos necessários à conferência da carga, mesmo que posteriormente venham a ser exibidos os restantes: multa de 5% do valor das mercadorias constantes nos documentos que não foram, desde logo, exibidos, não inferior a 5 UPF-RS;

f) transportar ou depositar mercadorias de terceiros, desacompanhadas, no todo ou em parte, da documentação exigida pela legislação tributária: multa equivalente a 10% do valor das mercadorias, não inferior a 5 UPF-RS;

g) não prestar, qualquer pessoa física ou jurídica, inclusive instituições financeiras, informações devidas à Fiscalização de Tributos Estaduais, quando exigidas, ou concorrer, por ação ou omissão, para embarçar ou impossibilitar a ação fiscal: multa de 50 UPF-RS;

h) manter livros fiscais de contribuintes em local não autorizado por Fiscal de Tributos Estaduais: multa de 10 UPF-RS por livro;

i) fornecer, a contribuinte, máquina registradora destinada a uso como meio de controle fiscal, que não preencha os requisitos exigidos pela legislação tributária: multa de 200 UPF-RS;

j) não cumprir, o credenciado pela Superintendência da Administração Tributária para efetuar intervenção em máquina registradora, as exigências previstas pela legislação tributária: multa de 50 UPF-RS;

l) extraviar ou perder, o credenciado pela Superintendência da Administração Tributária para efetuar intervenção em máquina registradora, dispositivo de segurança previsto pela legislação tributária: multa não inferior a 250 UPF-RS, de 50 UPF-RS por unidade;

m) fornecer, para uso de terceiros, dispositivo de segurança para máquina registradora, previsto pela legislação tributária, sem cumprir as exigências dessa

legislação: multa não inferior a 350 UPF-RS, de 50 UPF-RS por unidade;

VI - outras infrações formais:

a) utilizar, o contribuinte, máquina registradora como meio de controle fiscal, sem a devida autorização da Superintendência da Administração Tributária, salvo se da irregularidade decorrer infração tributária material: multa equivalente a 10% do valor das mercadorias saídas no período, não inferior a 200 UPF-RS;

b) utilizar máquina registradora sem o dispositivo de segurança previsto pela legislação tributária, salvo se da irregularidade decorrer infração tributária material: multa de 50 UPF-RS;

c) não informar, o contribuinte, à Fiscalização de Tributos Estaduais, a cessação do uso de máquina registradora, cuja utilização, como meio de controle fiscal, tenha sido autorizada pela Superintendência da Administração Tributária: multa de 10 UPF-RS; (Retif. DOE 18.8.88)

d) efetuar o rompimento do dispositivo de segurança de máquina registradora sem a devida autorização de Fiscal de Tributos Estaduais ou de agente credenciado para este fim pela Superintendência da Administração Tributária: multa de 50 UPF-RS;

e) emitir Cupom Fiscal, Cupom para entrada de Vasilhame ou Fita Detalhe, que não atenda às exigências previstas pela legislação tributária, salvo se da irregularidade decorrer infração tributária material: multa de 10 UPF RS;

f) não comunicar, o contribuinte, à Fiscalização de Tributos Estaduais, a perda de totais acumulados na memória da máquina registradora ou não manter esta; em caráter permanente, ligada à rede elétrica, salvo se da irregularidade decorrer infração tributária material: multa de 100 UPF-RS;

g) manter máquina registradora de uso não-fiscal no mesmo recinto destinado ao funcionamento de máquina registradora autorizada, como meio de controle fiscal, pela Superintendência da Administração Tributária, salvo se da irregularidade decorrer infração tributária material: multa de 150 UPF-RS;

h) não fixar cartaz ou fixá-lo de forma diversa da exigida pela legislação tributária, na máquina registradora de uso não-fiscal: multa de 50 UPF-RS;

i) retirar, o contribuinte, ou permitir este, a retirada, do estabelecimento, de máquina registradora cuja utilização, como meio de controle fiscal, tenha sido autorizada pela Superintendência da Administração Tributária, salvo nos casos permitidos pela

legislação tributária: multa de 150 UPF-RS;

j) não comunicar, o contribuinte, o recebimento ou a entrega, conforme o caso, ou prestar informações inverídicas, à Fiscalização de Tributos Estaduais, quando adquirir máquina registradora proveniente de outra unidade da Federação ou quando vender máquina registradora a usuário final situado no Estado: multa de 100 UPF-RS; (Retif. DOE 23.8.88)

l) utilizar, como meio de controle fiscal, máquina registradora autorizada pela Superintendência da Administração Tributária, com etiqueta adesiva prevista pela legislação tributária:

1 - não afixada na máquina registradora: multa de 20 UPF-RS;

2 - rasurada: multa de 10 UPF-RS;

3 - afixada em local não visível ao público: multa de 5 UPF-RS;

m) extraviar, perder, inutilizar, manter fora do estabelecimento, em local não autorizado ou não exibir, o usuário, à Fiscalização de Tributos Estaduais, quando exigido:

Cupom de máquina registradora emitido para promover a entrada de vasilhame: multa de 100 UPF-RS;

Fita Detalhe de máquina registradora: multa de 50 UPF-RS por bobina ou fração."

"Art. 12 - Para fins de aplicação das multas previstas no artigo anterior, a UPF-RS será a vigente no mês imediatamente anterior ao da notificação.";