

3. Entendem, entretanto, alguns ilustres membros deste Tribunal que, quando pelo levantamento se constata, também, «diferenças nas entradas» se deve, além da pena do item II, aplicar também a do item XVI (recebimento de mercadoria sem nota).

4. Alicerçam seu raciocínio no § 4.º, do citado artigo 158, que estatui: «ressalvados os casos expressamente previstos a imposição de multa para uma infração não exclui a aplicação de penalidades para outras infrações verificadas, desde que estas também estejam descritas no auto».

5. A nós, todavia, parece que o dispositivo transcritivo objetiva não deixar impunes infrações correlatas e distintas daquelas já punidas por um determinado inciso, mas não a cumular penas para um mesmo ilícito fiscal.

6. Se assim não fora, um caso como o presente, em que pelo menos em parte a diferença provém de entrada no estabelecimento de mercadorias sem nota, a multa seria:

Item II — diferença de levantamento	25%
Item XVI — recebimento de mercadorias sem nota	35%
Item XXIII — falta de escrituração de entrada	17%
	77%

A acrescentamos o item XXIII porque o mesmo raciocínio que pode levar a acumulação do item XVI, forçosamente também levaria ao XXIII, não exigido no auto.

7. Como vemos, teríamos uma multa de 77% para uma infração apurada por métodos presuntivos e indiciários, pois é raríssima a possibilidade de feitura de um levantamento inteiramente imune de deduções por um lado e possibilidade de erro material de outro.

Argumentando com o caso dos autos vemos que a «diferença apurada por levantamento específico» não provém de automóveis, rádios, geladeiras ou de outros objetos que normalmente possuem número e série de identificação, mas de que pelo próprio título não se especificam.

Quanto ao tipo de levantamento, será mesmo ele específico? Quanto à possibilidade de erro de fato (além do material) quem, em sã consciência, pode afirmar que os «vasos diversos» não tenham entrado sob outros títulos?

8. Quase todos, para não dizer todos os levantamentos, trazem em seu bojo uma certa dose de incerteza e, a nosso ver, a certeza relativa que seu resultado espelha é que inspirou o legislador a estabelecer pena mais branda quando a infração seja constatada através de levantamento. A cumulatividade, no caso, iria chocar-se contra o objetivo da lei.

9. Por outro lado, «data vênia», parece-nos que a cumulatividade pretendida também contraria o artigo 158, que procurou escalonar as penas segundo a gravidade da infração, pois num caso semelhante ao presente, em que haveria uma certeza relativa de ocorrência de infração, a multa seria de 77%, quando a lei pune as mais graves infrações com apenas 50% (talonário paralelo, documento falso, valores diferentes nas várias vias de notas fiscais etc.).

Este é o relatório.

1. Pelo exposto temos que o problema se prende quanto às hipóteses em que as penalidades do artigo 158, do Regulamento, são aplicadas de maneira somada ou somente uma. A primeira vista, em exame mais apressado, em meu entender, poderão alguns afirmar que os dois itens do supramencionado artigo, que não admitem cumulatividade, são os itens II e XII, ou as previsões do parágrafo 3.º, do mesmo artigo. Creio, entretanto, que deveremos examinar caso por caso.

2. O inciso II pune a falta de recolhimento quando esta for apurada através de levantamento fiscal. Já o inciso XVI pune o recebimento de mercadorias desacompanhadas de nota fiscal. Estas duas situações provêm do mesmo fato real. Ou seja, por apuração, através de levantamento específico, o fiscal apurou uma diferença e é claro que esta diferença não corresponde a dois atos distintos da autuada. A diferença apurada pelo levantamento originou-se de venda sem nota. Isto significa que, ou as mercadorias entraram sem nota, ou elas foram vendidas sem nota. Porque, caso contrário, não seria possível, ao fisco, fazer o levantamento do estoque para saber das mercadorias entradas, quantas as saídas, se nada foi escriturado. Em meu entender há, de início, uma contradição.

3. Se as mercadorias entraram sem nota cabe a aplicação do inciso XVI. Isto porque a mercadoria deu entrada no estabelecimento sem a competente documentação legal. Já se a mercadoria entrou em seu estabelecimento e foi vendida sem nota fiscal, e tal foi levantado, como aponta o auto de infração, através de análise específica do estoque do contribuinte, é de se aplicar a penalidade prevista no item II. O levantamento específico é procedimento que apura uma diferença de mercadoria vendida sem pagar o tributo, através do levantamento do estoque inicial acres-

cido das compras, diminuído das vendas realizadas. Neste caso pode ocorrer que a mercadoria tenha sido vendida sem nota, embora tenha sua entrada no estabelecimento, legalizada. A outra hipótese é que a mercadoria tenha sido vendida com nota, porém sua entrada não foi escriturada. O que parece estranho se possa fazer levantamento específico quando não haja escrituração, quer na entrada quer na saída.

4. Poder-se-ia dizer, embora eu não creia, que a fiscalização, por controle inescrutável, tenha controlado todas as entradas sem documentação fiscal e tenha se apercebido de todas as vendas fraudulentas do fisco. Quando disse que não cria nesta capacidade é porque me baseio no levantamento específico feito pelo fisco, já que a diferença se prende à venda de «vasos diversos». Aqui, repito, o ilustre Representante Fiscal diz que, se o levantamento é específico, não há que se falar em «diversos». Diverso e específico são duas palavras que não se conjunham nem se aceitam. Em suma, são excludentes.

5. Embora não seja o caso é bom aproveitar a ocasião para dizer que a lei do ICM, bem como seu regulamento, não faz, ao estabelecer punições, diferenciação entre ato-meio e ato-fim. Em Direito Penal seria razoavelmente estranho punir-se o assassino por porte de arma sem autorização da autoridade competente. Ou seja, aplica-se o princípio de que a pena maior absorve a menor. Isto porque o que se pune é o ato-fim do delinquente e não, no mais das vezes, o ato-meio à execução do intento. Pois bem, tal princípio, salvo melhor juízo, ficou esquecido quando da elaboração da lei do ICM. Assim, seria de se perguntar se aquele que é apanhado por ato de comércio, sem ser inscrito, será punido por, dentre outras cominações, não inscrição, não existência de livro, não emissão de nota fiscal, não recolhimento do tributo. E quando lhe pedissem os livros poderia ser punido, se o rigor for de Torquemada, por embaraço à fiscalização. Porém a lei aí está e cumpre segui-la.

6. No caso específico entendo que a aplicação das duas punições não é compatível; mais, entendo que o levantamento, por não ser específico, não poderia apurar o que diz ter feito. Por tal fato voto no sentido de que se mantenha a decisão vencedora, no voto do Dr. Mário Tavares Neto, para que se enquadre o contribuinte somente no inciso II, do artigo 158, do Regulamento.

Sala das Sessões, em 20 de agosto de 1971.

a) Ary Oswaldo Mattos Filho, Relator.

PARECER DA REPRESENTAÇÃO FISCAL

Solicitamos vista do presente processo, para examiná-lo, pois lembramo-nos de que, sobre a mesma matéria tratada nos autos, já houvera pronunciamento a respeito das EE. Câmaras Reunidas, em 26 de março de 1971.

.....
Total da multa, mantida pela S.J., de Cr\$
(incisos II e XVI), sem prejuízo do tributo reclamado de Cr\$ (diferenças nas saídas).

A E. 4.ª Câmara proferiu a decisão que leio para melhor conhecimento do assunto:

.....
Verifica-se, assim, que o ilustre Juiz Relator, após afirmar: «o trabalho fiscal está justificado, não existindo elementos no processo que possam infirmá-lo»; decide: «Tratando-se, todavia, de apuração de débito através de levantamento, entendo que a multa a ser aplicada é, tão-somente aquela prevista no artigo 158, item II, do RICM. Assim, mantenho o auto, mas fixo a multa de Cr\$, sem prejuízo do pagamento do imposto devido, dando provimento parcial ao recurso»; isto é, excluiu a multa correspondente ao recebimento de mercadorias sem nota fiscal; isso, conforme se vê, apesar de entender justificado o trabalho fiscal e manter o auto.

O ilustre Juiz Relator do pedido de revisão da Fazenda, após várias considerações, assim concluiu o seu voto: «6 — No caso específico entendo que a aplicação das duas punições não é compatível; mais, entendo que o levantamento, por não ser específico, não poderia apurar o que diz ter feito. Por tal fato voto no sentido de que se mantenha a decisão vencedora, no voto do Dr. Mário Tavares Neto, para que se enquadre o contribuinte somente no inciso II, do artigo 158, do Regulamento».

No processo DRT-1 n.º 61998/69, julgado em sessão de Câmaras Reunidas de 26-3-71, foi reformada decisão igualmente da E. 4.ª Câmara, cujo Relator foi o mesmo Juiz deste, de teor semelhante à revisanda nestes autos, tendo sido restabelecida a decisão da primeira instância que havia fixado em razão de apuração em levantamento, multa