

A. I. N° - 269130.0026/18-0
AUTUADO - JK MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA
AUTUANTE - MIRIAM BARROSO BARTHOLO
ORIGEM - DAT SUL - INFRAZ OESTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 05/04/2023

6^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO JJF N°. 0061-06/23-VD

EMENTA: ICMS. 1. RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. Restou comprovado, através de Revisão Fiscal levada a efeito pela própria autuante quando da Informação Fiscal, por terem sido incluídos indevidamente no lançamento fiscal, a necessidade de ajustes no lançamento, o que resultou em redução do valor do débito. A retificação do lançamento no bojo do Processo Administrativo Fiscal é uma exceção ao princípio da imutabilidade do lançamento tributário, legalmente autorizada pelo artigo 145, inciso I do CTN. Indeferido o pedido de prova pericial/diligência. Rejeitadas as arguições preliminares. Manutenção do percentual de multa aplicada, por falta de amparo legal para sua redução ou exclusão, além da legalidade para sua aplicação. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 09 de dezembro de 2018 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 105.046,29, além de multa de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **03.02.05.** Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias devidamente escrituradas, ocorrência lançada em janeiro a dezembro de 2014, janeiro a dezembro de 2015, janeiro a dezembro de 2016 e janeiro a dezembro de 2017.

A autuada, por seus advogados devidamente constituídos nos termos do instrumento de fl. 35, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 18 a 34, onde argumenta, após resumir os fatos, como preliminar, ser tal lançamento totalmente desproporcional e desarrazoados.

Diz não ter se atentado a fiscalização para o fato de que as notas se referem a faturamento para entrega futura (CFOP 5922), onde o imposto já fora recolhido na entrega da mercadoria (CFOP 5117), momento em que fora destacado e recolhido, explicitando tais CFOP.

Tais fatos o levam a concluir que a autuante agiu com insegurança na determinação da infração e houve cerceamento do seu direito de defesa.

Fala, ainda, que a verdade da inocorrência do fato gerador, presumidamente criado, foi sustentada de forma amostral mínima, não podendo ser considerado o todo, face ao princípio da verdade material.

Consigna que somente em diligência ampla e específica o Fisco teria condições de provar que ocorreu o fato gerador da obrigação tributária, e assim, especificá-la na forma do artigo 142, do Código Tributário Nacional (CTN), que reproduz.

Ressalta que no intuito de se resguardar não só os interesses do Fisco como também da defendant, deixou-se de se atender ao Princípio da Verdade Material, uma vez que a prova ocupa lugar importante na garantia dos interesses tutelados, interferindo de forma direta no convencimento do juízo sobre os fatos colacionados nos processos.

A demonstração cabal dos fatos trazidos pelas partes permite que o julgador determine a prestação jurisdicional que seja mais adequada a cada caso concreto. A finalidade do julgamento é ter sua decisão embasada em fundamentos legítimos perante a sociedade, satisfazendo a tutela jurisdicional perquirida e restaurando o equilíbrio social perdido com o surgimento de determinada lide, explícita.

Aduz ser o Processo Administrativo figura indispensável no controle de mérito e da legalidade dos atos administrativos. A atividade fiscalizadora da Administração Tributária nunca poderá violar os direitos e garantias individuais do contribuinte, desta feita, é garantido ao particular o direito ao devido processo legal e todas as demais garantias constitucionais.

Assevera ter este processo por finalidade garantir soluções para conflitos entre Administração e Administrados, praticando a revisão da legalidade de seus atos, no sentido de discutir uma possível ilegalidade no ato administrativo e de minimizar os efeitos de possíveis equívocos que, porventura, os agentes da administração possam ter cometido, durante a execução das atividades de sua competência, sem que para isso, tenha que recorrer ao judiciário.

Destaca que a ampla possibilidade de produção de provas no curso do Processo Administrativo Tributário alicerça e ratifica a legitimação dos princípios da ampla defesa, do devido processo legal e da verdade material.

Assegura que o Processo Administrativo sempre busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários, e o princípio da verdade material decorre do princípio da legalidade bem como, também, do princípio da igualdade. Busca, incessantemente, o convencimento da verdade que, hipoteticamente, esteja mais aproximado da realidade dos fatos. De acordo com o princípio são considerados todos os fatos e provas novos e lícitos, ainda que não tragam benefícios à Fazenda Pública ou que não tenham sido declarados.

Aponta ser essa verdade apurada no julgamento dos processos, de acordo com a análise de documentos, oitiva das testemunhas, análise de perícias técnicas e, ainda, na investigação dos fatos. Através das provas, busca-se a realidade dos fatos, desprezando-se as presunções tributárias ou outros procedimentos que atentem apenas à verdade formal dos fatos.

Neste sentido, entende dever a administração promover de ofício as investigações necessárias à elucidação da verdade material para que a partir dela, seja possível prolatar uma sentença justa.

Neste sentido, invoca doutrina de Celso Antônio Bandeira De Mello e Hely Lopes Meirelles, em trechos copiados.

Fala ser a verdade material fundamentada no interesse público, logo, precisa respeitar a harmonia dos demais princípios do direito positivo. É possível, também, a busca e análise da verdade

material, para melhorar a decisão sancionatória ainda que em fase revisional, mesmo porque no Direito Administrativo não se pode falar em coisa julgada material administrativa.

A apresentação de provas e uma análise nos ditames do princípio da verdade material estão intrinsecamente relacionadas no Processo Administrativo, pois a verdade material apresentará a versão legítima dos fatos, independente da impressão que as partes tenham daquela. A prova há de ser considerada em toda a sua extensão, assegurando todas as garantias e prerrogativas constitucionais possíveis do contribuinte no Brasil, sempre observando os termos especificados pela lei tributária.

O julgador possui uma atuação de ofício no sentido de complementar e esclarecer as provas trazidas nos autos, mas é importante frisar que a busca da verdade material não autoriza o julgador a substituir os interessados na produção de provas, arremata.

Indica que a jurisdição administrativa tem uma dinâmica processual muito diferente do Poder Judiciário, portanto, quando se depara com um Processo Administrativo Tributário, não se deve deixar de analisá-lo sob a égide do princípio da verdade material e da informalidade.

Sustenta que no que se refere às provas, é necessário que sejam perquiridas à luz da verdade material, independente da intenção das partes, pois somente desta forma será possível garantir o um julgamento justo, desprovido de parcialidades.

Estes fatos vêm demonstrar que houve insegurança na determinação da infração e cerceamento do direito de defesa da autuada, conclui, trazendo decisão contida em julgamento do CAT goiano, copiada em trecho.

Conclui que, em atenção a verdade material e a boa-fé, razoabilidade e proporcionalidade, pugna pela nulidade da presente autuação, uma vez ser a mesma patente, face a comprovada insegurança na determinação da infração.

Aborda a seguir, ser a nulidade existente em virtude de estar sendo exigida multa ilegal e confiscatória, conforme demonstrará, sendo a multa aplicada 60% do valor do tributo, a qual não pode ter o caráter confiscatório, conforme estabelece nosso ordenamento jurídico

Neste sentido colaciona trecho de doutrina de Sacha Calmon, reproduzido.

Considera que a aplicação de tamanha penalidade não pode prevalecer, porque é confiscatória, até porque não se pode punir obrigando o contribuinte a quase pagar duas vezes o que se considera devido. Com isso, a multa se afasta de seu caráter punitivo para virar um outro tributo, confiscando os bens do contribuinte.

Diz mais: que a proibição constitucional do confisco em matéria tributária, ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias, nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas.

Traz entendimento dito pacificado no STF, de ser aplicável a proibição constitucional do confisco em matéria tributária, ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento pelo contribuinte de suas obrigações tributárias, na forma da Ementa extraída do Acórdão proferido no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551, relatada pelo Ministro Ilmar Galvão, Plenário do STF, DJ de 24/10/2002.

Assevera a alegação de então, como se alega agora, acerca do cunho confiscatório da multa aplicada, quanto esta estiver em dissonância com a razoabilidade, vale dizer, quanto o próprio acessório representar valor que exorbite ao valor do principal, transcrevendo trecho do voto condutor do Acórdão, sendo que o enunciado jurisprudencial em questão se encaixa como luva ao caso ora posto.

Pontua que inobstante tal entendimento, o STF já manifestou ser inconstitucional a multa que supera em 30% o valor do tributo como na decisão do Ministro Joaquim Barbosa no RE 492842-RN, publicada em 22/11/2006, reproduzida, bem como posicionamento do TRF da 1ª Região no sentido considerar multas superiores a 20% desproporcionais e confiscatórias, conforme se constata do acórdão que transcreve, oriundo do TRF 1ª Região, 8ª Turma, AC 199901000145140/MG, Relatora Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso, unânime, DJ 07/07/2006, p. 109.

Vê dever ser a presente autuação totalmente cancelada, vez que nulo o débito exigido, já que traz multa nitidamente confiscatória, totalmente desproporcional, conforme julgados colacionados.

Caso o julgador não entenda pelo cancelamento total da execução, o que coloca como suposição e afastada hipótese, requer que seja retirada da cobrança essa multa inconstitucional, reduzindo-a para 20% do valor do tributo exigido.

Ante o exposto, requer seja julgado improcedente a autuação, declarando nulo o Auto de Infração tendo em vista a existência de insegurança na determinação da infração e aplicação de multa confiscatória. e, na remota hipótese de não ser acatada tal nulidade, requer seja a multa reduzida para 20%, nos termos acima expostos.

Pugna desde já pela produção de prova pericial. Acostou documentos de fls. 45 a 129.

Informação Fiscal prestada pela autuante às fls. 132 a 139, após reproduzir os fatos e sintetizar as arguições defensivas, rejeita firmemente a noção de que há “*insegurança na determinação da infração*” e “*cerceamento de defesa*”.

Justifica estar a infração claramente identificada no corpo do Auto de Infração e a tabela “*Débito a menor – Erro na Base de cálculo – Listas de Notas Fiscais/itens*”, encontrada integralmente no CD de arquivos magnéticos e cuja primeira página pode ser vista à fl. 14, explicita os itens cobrados, a alíquota e base de cálculo indicadas pelo contribuinte e os valores considerados corretos, bem como a diferença apurada e autuada.

No que diz respeito ao direito de defesa, é evidente que não se pode falar em cerceamento, uma vez que o contribuinte o exerceu em plenitude, frisa, e a propósito da alegada “*inocorrência do fato gerador, presumidamente criado pelos autuantes, foi sustentado de forma amostral mínima*”, informa que o fato gerador é a saída da mercadoria indicada em nota fiscal emitida pelo contribuinte e corretamente lançada na EFD, não se tratando de evento “*fictício*”.

Considera também ser esclarecido que todas as saídas registradas foram analisadas, não sendo o caso de se falar em “*forma amostral mínima*”.

Indica esta ser a “*verdade material*”: a empresa autuada emitiu documentação fiscal referente à operações de saída de mercadorias tributadas, algumas das quais não informaram corretamente o valor do imposto, por erro na determinação da base de cálculo.

Considerando que os documentos analisados pela fiscalização são da lavra do contribuinte, foram verificados pela SEFAZ do emitente e do destinatário e finalmente foram e permanecem autorizados, acredita não ser necessária “*diligência ampla e específica para provar que ocorreu o fato gerador da obrigação tributária*”, ou seja, a saída de produtos tributáveis do estabelecimento autuado, entretanto, salienta que a determinação de diligências é atribuição do CONSEF.

Afirma ser a cobrança de ICMS de empresa de natureza limitada não viola direitos e garantias individuais de qualquer pessoa, e, evidentemente, a existência dos autos, da discussão administrativa com ampla defesa por parte do contribuinte, eventualmente seguida de processo judicial é em si mesma a expressão do direito ao devido processo legal. Da mesma maneira, em momento algum houve ameaça às garantias constitucionais de quem quer que seja.

Quanto à discussão sobre se os valores das multas têm caráter confiscatório, aponta ser trabalho da fiscalização vinculado, a ela cabendo, somente, aplicar a lei.

Reafirma ter a empresa compreendido perfeitamente o Auto de Infração, o que pode ser deduzido do fato de haver argumentado que o erro cometido pela fiscalização foi ignorar remessas de mercadorias sob o CFOP 5117 ou 6117, momento no qual os itens faturados com CPF 5922 ou 6922 tiveram o ICMS destacado. Para a autuada, as saídas objeto do Auto teriam sido integral e corretamente tributadas, no que tem razão parcial, reconhece.

Salienta que os itens autuados apresentam a seguinte gama de CFOP, conforme tabela acostada, e como a defesa só se referiu aos CFOP 5922 e 6922 apenas estes serão objeto de sua análise.

Inicialmente verificou que, no total da escrituração, há uma discrepância entre os valores faturados com CFOP 5922 ou 6922 e os valores entregues com o CFOP 5117 e 6117, conforme tabela resumo apresentada, que se refere ao período fiscalizado, ou seja, de 2015 a 2017.

Indica que as diferenças entre valores faturados e entregues sugere a necessidade do pareamento das Notas Fiscais com itens cobrados e as Notas Fiscais com itens de CFOP 5117 ou 6117 para verificar se houve a saída da mercadoria autuada com o devido destaque do ICMS.

Registra que no campo da Nota Fiscal “Informações adicionais”, encontra-se indicada a Nota Fiscal de faturamento a que se refere a saída de CFOP x117, esclarecendo que a letra “x” substitui o 5 (saídas internas) ou o “6” (saídas para outra unidade da federação).

Pareadas as Notas Fiscais onde se encontram os itens autuados, tendo constatado as seguintes situações:

- a) Foi encontrada Nota Fiscal de remessa (CFOP x117) para item autuado de CFOP x922;
- b) Não houve Nota Fiscal de remessa (CFOP x117) correspondendo à Nota Fiscal de CFOP x922;

Assevera ter preparado, então, tabela contendo os itens cujo imposto resta a ser recolhido. Para sua consecução, quando o valor do ICMS autuado correspondeu ao ICMS destacado no documento de remessa, o item foi descartado.

Já a tabela final, contendo apenas os itens x922 cuja cobrança do imposto sustenta pode ser encontrada no CD de arquivos magnéticos acostado.

Finalmente, o valor a ser recolhido, considerando as observações relativas aos diferentes CFOP é o apresentado em tabela, por cada um dos Códigos, resultando o valor de R\$ 31.329,34.

Intimado para tomar conhecimento dos termos da Informação Fiscal, por meio do Domicílio Tributário Eletrônico, com ciência expressa em 20/10/2020, o sujeito passivo retorna aos autos para se manifestar (fls. 145 a 147), aduzindo dever ser o Auto de Infração julgado totalmente improcedente, diante dos argumentos que passa a expor.

Indica que não atentou a fiscalização que as notas se referem a faturamento para entrega futura (CFOP 5922), onde o imposto já fora recolhido na entrega da mercadoria (CFOP 5117), momento em que fora destacado e recolhido, consoante indicação de cada um dos CFOP.

Ressalta que apesar de acatado parcialmente, a fiscalização não apontou pela nulidade total vez que não se atentou que algumas notas de saída foram emitidas pela filial, acostando planilha que aponta tais operações.

Confirma não haver então, ausência de recolhimento de imposto, requerendo seja julgada improcedente a autuação em sua totalidade, vez que mesmo que autuante tenha entendido pela manutenção parcial, o saldo remanescente é totalmente indevido vez que houve a emissão de notas fiscais em nome das filiais quando da entrega, inexistindo omissão de recolhimento de imposto.

Em sua segunda Informação Fiscal, a autuante (fls. 166 a 285), após expor os argumentos contidos na manifestação da autuada, as rebate, ressalta, de plano, que o Auto de Infração relaciona itens de nota fiscal, sendo importante que o item cobrado esteja indicado nas tabelas, o que não é o caso daquela apresentada pela empresa, reproduzida.

Indica que algumas das justificativas apresentadas pela empresa, não se sustentam e por isso foram rejeitadas pela fiscalização, passando a anotá-las individualmente, de *per si*.

Para as Notas Fiscais que estariam aguardando entrega futura, aduz nas mesmas, por exemplo, que para uma delas, a última manifestação foi apresentada em 30/10/2020, sendo a Nota Fiscal 23.439, emitida em 17/05/2014, de modo que considera inaceitável pensar que a mercadoria ainda não foi entregue em tal espaço de tempo.

Mesma situação para os demais documentos fiscais que indica, todos com mais de cinco anos de faturadas, mas não “entregues”, como as Notas Fiscais 26.499, 27.877, 34.840, 48.629, 62.276 e 75.075.

Para a Nota Fiscal 30.760, questiona como pode ter havido devolução de material não entregue.

No caso da Nota Fiscal 55.641, esclarece, refutando a assertiva defensiva, que o Auto de Infração se refere a item da Nota Fiscal, não ao seu valor total, sendo a menção ao número da nota estar repetido significa que houve mais de um item do mesmo documento fiscal autuado, neste caso, os itens 3 e 4. Como o contribuinte fala em repetição, acredita-se que o item “repetido” seja o de número 4. Mesma situação da Nota Fiscal 79.265.

Na Nota Fiscal 59.525, argui ter sido emitida com CFOP de venda com entrega futura (5922) e registrada com este mesmo CFOP, não aceitando o argumento defensivo.

Não acolhe o argumento de que a filial entregou a mercadoria, uma vez que cada loja tem sua contabilidade em separado. Se o produto está em falta no estabelecimento que realizou a venda, a empresa pode transferir a mercadoria de outra filial, de modo que os inventários das duas unidades não apresentem erros no futuro, indica.

Menciona ser o estabelecimento autuado o de CNPJ 05.587.342/0001-73. Registra, ainda, o absurdo contábil que é entregar a mercadoria por uma filial e receber a devolução em outra. Assim, os documentos assinalados em planilha apresentada terão seu imposto cobrado, finaliza.

Relata, ainda, ter autuado 1.053 itens cujo CFOP era x922, tendo a empresa apresentado argumentos para 573 deles, dos quais restam 256 para serem analisados, havendo casos em que a empresa indica, na sua manifestação mais de uma Nota Fiscal da unidade central como correspondente à Nota Fiscal de CFOP x922, a tabela foi feita apresentando tantas linhas com uma Nota Fiscal de CFOP x922 quantas Notas Fiscais x922 correspondentes o contribuinte informou na manifestação. As Notas Fiscais de outras unidades indicadas pelo contribuinte foram descartadas pelos motivos já informados anteriormente.

Verificando se alguma das Notas Fiscais x117 referenciadas acima já foi objeto de discussão na primeira Informação Fiscal, mais uma vez salienta que o processo cobra itens, não Notas Fiscais. A mercadoria relacionada em uma Nota Fiscal de CFOP x922 pode ser totalmente entregue através de uma Nota Fiscal de CFOP x117 ou entregue em etapas, o que implica em diversas Notas Fiscais de CFOP x177 referenciando, nas informações adicionais a uma única nota de CFOP x922.

Esclarece que para continuar a análise é necessário incluir na tabela da manifestação da empresa autuada a data, o CFOP, as informações complementares da Nota Fiscal, a quantidade e os produtos do documento indicado como “x117_Central_manif”, ou seja, daquele que o contribuinte afirma que foi emitido para dar saída ao produto de CFOP x922 autuado.

Constata que a tabela resultante traz situações interessantes:

Notas Fiscais com CFOP x922 quando deveriam ser x917.

CFOP de item da substituição tributária, embora o produto “grampeador” não esteja elencado no Anexo 1 ao RICMS/12, e mesmo assim, não está na Nota Fiscal indicada pelo contribuinte.

Documentos não encontrados no plantel das Notas Fiscais de saída recebido pela fiscalização.

Falta de apresentação de informação complementar que vincule inequivocamente a Nota Fiscal informada na manifestação e o item autuado, constatando que o produto não confere.

Existência de CFOP remete a Nota Fiscal emitida em decorrência de cupom fiscal, não se tratando de saída de mercadoria em decorrência de venda para entrega futura.

Nota Fiscal com o CFOP correto e apresentando o mesmo produto autuado. Entretanto, todas as notas indicadas já foram objeto de estudo na Informação Fiscal anterior, não mais havendo o que se comentar ou informar.

As demais linhas não apresentam correspondência entre o produto autuado e o item da Nota Fiscal informada pelo contribuinte, sendo as ocorrências acima apontadas marcadas em diferentes cores na planilha apresentada.

De tal análise, deduz que a manifestação do contribuinte não trouxe nenhuma nova informação no que se refere a documento que teria dado saída às compras para entrega futura, e no que se refere às notas de devolução indicadas na manifestação do contribuinte, vale dizer que mercadorias que não foram entregues, não podem ser devolvidas.

Salienta que a manifestação do contribuinte em discussão, pelo seu teor, um verdadeiro pesadelo contábil ao confundir diferentes estabelecimentos, pela insistência em discutir notas e não itens de nota, dá a impressão de uma peça meramente protelatória do julgamento administrativo, razão pela qual sustenta a cobrança do valor indicado na Informação Fiscal anterior, de acordo com demonstrativo apresentado.

Foram os autos encaminhados pelo órgão preparador em 21/12/2022 (fl. 287), e encaminhados a este relator em 02/02/2023 (fl. 287-v), tendo sido devidamente instruído e considerado apto para julgamento.

VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, relativa à cobrança de ICMS, objeto de impugnação pela empresa autuada.

Das peças e elementos constantes nos autos, se constata que a formalização do procedimento de fiscalização se deu por meio da transmissão através do Domicílio Tributário Eletrônico de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos e/ou Prestação de Informações, cuja ciência se deu de forma expressa em 19/10/2018, de acordo com o documento de fl. 09.

As planilhas que suportam a acusação se encontram de forma amostral às fls. 11, 12 e 14 dos autos, e na mídia de fl. 15.

Já a ciência da lavratura do Auto de Infração ocorreu de forma expressa em 06/01/2019, na forma do documento de fl. 16, encaminhado via Domicílio Tributário Eletrônico, através da mensagem 108.280.

A autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a base legal para imposição e aplicação da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa por infração, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, a autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da autuação que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender sustentariam suas teses defensivas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da peça de impugnação apresentada, além de manifestação posterior à Informação Fiscal.

Existem questões preliminares a serem apreciadas, o que passo a fazê-lo, iniciando pela análise da nulidade por insegurança na determinação da infração, a qual não acolho, vez que a acusação restou claramente delimitada, tipificando a conduta infratora como *"recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas"*.

Contribui para a posição adotada o fato de o demonstrativo de débito analítico, contido no CD de folha 15, listar, individualmente, cada um dos itens das Notas Fiscais que deram base para a autuação, explicitando individualmente o valor da operação, a base de cálculo, a alíquota e o ICMS devido, confrontando com aquele recolhido e apurando as respectivas diferenças. Não há, portanto, insegurança na identificação e quantificação do valor devido.

Logo, contrariamente ao argumento defensivo, não se pode falar em autuação de forma amostral.

Em relação ao vislumbrado cerceamento de defesa, esclareço ser o direito de ampla defesa uma importante garantia individual, decorrente dos princípios jurídicos da igualdade, da liberdade e da dignidade da pessoa humana, significando que não serão imputadas obrigações, nem restringidos direitos de determinado indivíduo, sem que ao mesmo seja facultado se manifestar, previamente, de forma completa e sem qualquer tipo de restrição, estando tal preceito insculpido no corpo constitucional quando da apreciação e determinação dos direitos e garantias individuais e coletivos, inserido no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro (in Direito Administrativo, 20ª edição, São Paulo, Atlas, 2007, p. 367), aponta que:

"O princípio do contraditório, que é inerente ao direito de defesa, é decorrente da bilateralidade do processo: quando uma das partes alega alguma coisa, há de ser ouvida também a outra, dando-

se-lhe oportunidade de resposta. Ele supõe o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação.

Exige: 1- notificação dos atos processuais à parte interessada;

2- possibilidade de exame das provas constantes do processo;

3- direito de assistir à inquirição de testemunhas;

4- direito de apresentar defesa escrita” (Grifei).

E tanto tal direito foi garantido ao contribuinte, que este foi devidamente comunicado do lançamento, com todos os seus elementos, compareceu ao feito, apresentou as suas alegações defensivas que entendia pertinentes, sem qualquer restrição para as infrações lançadas, evidentemente após o exame dos elementos do feito, ainda que em sua opinião o mesmo assim não entendesse, teve a oportunidade de desfiar os argumentos a seu favor, ou seja, exerceu tal direito sem qualquer limite ou restrição, o que sepulta o argumento posto.

Também foi obedecido o princípio do contraditório, até pela sua íntima relação de simbiose com o da ampla defesa, tendo Nélson Nery Costa assim entendido: “*O direito de ampla defesa exige a bilateralidade, determinando a existência do contraditório. Entende-se, com propriedade, que o contraditório está inserido dentro da ampla defesa, quase que com ela confundido integralmente, na medida em que uma defesa não pode ser senão contraditória, sendo esta a exteriorização daquela*”.

Assim, a acusação, diferentemente do entendimento da defesa, foi sim, provada, e se encontra devidamente embasada em elementos da própria escrituração fiscal do contribuinte, não tendo sido verificada nenhuma das hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99, reitero, estando preenchidos todos os requisitos de validade e eficácia do lançamento, e a possibilidade de atender aos requisitos previstos na legislação em vigor, mais um motivo para a rejeição do argumento trazido.

Relativamente ao pleito ao final da peça de impugnação apresentada, para realização de prova pericial, indefiro, tendo em vista o disposto no artigo 147, incisos I, alínea “a” e “b” e II, alínea “a” do RPAF/99, segundo o qual:

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;

b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;

II - de perícia fiscal, quando:

a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;

b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;

c) a verificação for impraticável.

§ 1º A critério do órgão julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo”. (Grifei).

A desnecessidade da solicitação se pauta no fato de que os dados que serviram de base para o lançamento foram retirados da escrituração fiscal e documentos fiscais emitidos contra e pela

empresa autuada, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto a emissão e prestação das informações ali contidas (notas fiscais emitidas e recebidas e livros fiscais transmitidos pela EFD).

Inexiste fundamentação robusta para amparar tal pedido, e ademais, se prendeu a defesa em descabido argumento, quanto ao formato dos arquivos, já devidamente analisado e rechaçado, como feito alhures.

Ainda obedecendo aos requisitos legais, importante frisar que tal pedido se submete unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício.

E não se pode argumentar que tal negativa ora firmada, venha a se constituir em qualquer cerceamento de direito de defesa, inclusive à vista de posicionamento adotado sobejamente nos Tribunais Superiores, de entender no sentido de que a prática de julgar tal ato vem a se constituir em qualquer dificuldade ou cerceamento para a defesa do contribuinte.

Recente decisão do Ministro do STJ Ribeiro Dantas, no Recurso Especial 1887326/RS, datada de 25/03/2021, a respeito de tal tema, demonstra ainda ser este o atual entendimento da Corte, a se ver pelo seguinte trecho, ao falar do indeferimento de diligência:

“Tal entendimento está em sintonia com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, que é firme no sentido de que não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, porquanto o magistrado é o destinatário final da prova, logo, compete a ele, de maneira fundamentada e com base no arcabouço probatório produzido nos autos, analisar a pertinência, relevância e necessidade da realização da atividade probatória pleiteada”.

Também merece menção a decisão, ainda no âmbito do STJ, em sede de apreciação de Agravo em Recurso Especial 1.469.786/SP, igualmente recente, eis que datada de 24/03/2021, da lavra do Ministro Antônio Saldanha Palheiro, que assim se posicionou a respeito do tema:

“Como se observa, não se divisa cerceamento de defesa por indeferimento de diligência tendo sido demonstrado exaustivamente que caberia à parte a produção da prova requerida atinente à desconstituição do lançamento do Fisco.

Com efeito, a caracterização de cerceamento do direito de defesa pelo indeferimento da prova requerida pela parte possui como condicionante possível arbitrariedade praticada pelo órgão julgador, e não simplesmente a consideração ou o entendimento da parte pela indispensabilidade de sua realização.

Logo, poderá o magistrado, em estrita observância à legislação de regência e com o fito de formar sua convicção entender pela necessidade ou não da produção de determinada prova, desde que fundamente o seu entendimento de forma adequada e oportuna, como ocorreu na hipótese”.

Este julgador se encontra plenamente em condições, pois, de analisar e decidir o feito, sem que se faça necessária qualquer outra providência acessória.

Ademais, não foi atendido o preceito contido no artigo 145 do RPAF/99 em seu parágrafo único:

“Parágrafo único. Tratando-se de solicitação de perícia fiscal, o interessado deverá formular no pedido os quesitos a serem respondidos, sob pena de indeferimento de plano, podendo indicar, se preferir, seu assistente técnico, indicando sua qualificação e endereço”.

Tal fato, aliado aos outros motivos desfiados anteriormente, contribui para o indeferimento do pedido.

Analizando o mérito, constato que embora se apresentem os demonstrativos com a clareza e consistência devida, não vieram aos autos quaisquer argumentos em contrário ao lançamento,

apesar das observações já feitas anteriormente quanto a falta de dificuldade na compreensão e entendimento, afastando o argumento de cerceamento de defesa, já devidamente enfrentado.

Por outro lado, merece destaque a cuidadosa e criteriosa Informação Fiscal prestada pela autuante, que revela o seu comprometimento e profissionalismo, além dos critérios para a imposição fiscal, analisando detidamente os documentos fiscais que deram azo à autuação, e em relação às operações para entrega futura, invocada pela defesa, registrando que embora faturadas, muitas das entregas, após mais de cinco anos ainda não se efetivaram, o que considera estranho.

De fato, este tipo de operação pode ser conceituado como aquele em que o vendedor emite Nota Fiscal de simples faturamento possuindo em estoque as mercadorias ou produtos vendidos, passando, nesta condição, a ser simples depositário desses bens, hipótese em que se emite Nota Fiscal de faturamento antecipado, sem destaque do ICMS, caso dos autos, segundo a defesa.

Quando da emissão da Nota Fiscal de Faturamento Antecipado, além das informações normalmente previstas na legislação, devem constar o CFOP 5.922 ou 6.922 (Lançamento efetuado a título de simples faturamento decorrente de venda para entrega futura), devendo constar na natureza da operação a seguinte rubrica *"Faturamento Antecipado-Venda para Entrega Futura"*, sem destaque do ICMS, e os valores constantes desta Nota Fiscal devem ser os que efetivamente seriam aplicados numa venda normal ocorrida no período de emissão de tal documento fiscal.

Diante do fato de que ainda não possui os produtos a serem negociados, não pode ser reconhecida a receita, vez existir somente um compromisso sobre uma venda a se realizar futuramente.

Quando da entrega ou tradição dos produtos, ainda que parcial, o vendedor deve emitir Nota Fiscal, em nome do comprador, na qual devem constar os requisitos normalmente exigidos especialmente a informação de ser a operação de *"Remessa – Entrega Futura"*, com um dos seguintes CFOP: 5.116 ou 6.116, (Venda de produção do estabelecimento originada de encomenda para entrega futura) ou 5.117 ou 6.117 (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, originada de encomenda para entrega futura), conforme o caso, de ser o estabelecimento vendedor industrial ou comercial.

Deve, ainda, constar no Campo das "Informações Complementares" da Nota Fiscal emitida, a informação quanto ao número, data e valor da Nota Fiscal anteriormente emitida para fins de faturamento, bem como o destaque do ICMS, na hipótese de a operação ser tributada, caso dos autos.

A arguição defensiva não parece crível, quanto a não entrega das mercadorias após cinco anos de efetuada a venda, pois quem adquire as mercadorias, tem por intuito vendê-las no mais curto espaço de tempo, e não ficar no aguardo de entrega que demore tal lapso temporal, ou sequer seja realizada.

Assim, tal argumento não pode ser acolhido, no que concordo com a autuante em suas considerações a respeito.

Em relação a vendas efetuadas pelo estabelecimento autuado, com entrega através de outro estabelecimento, também não posso concordar com o entendimento da autuada.

Não que isso não seja possível, mas sim, diante da necessidade de documentação cuidadosa da operação, para afastar qualquer sombra de dúvida que persista sobre a mesma e sua regularidade, o que não foi atendido pela empresa.

A justificativa para tal posição, reside do fato de que, nos termos da Lei Complementar 87/96, em seu artigo 11, vincula o aspecto material da hipótese de incidência do ICMS, em várias situações, à figura do estabelecimento do contribuinte.

Quando da indicação ali contida de ter o estabelecimento como “*local da operação ou prestação, para os efeitos da cobrança do imposto*”, o legislador procurou estabelecer que, ainda que um mesmo contribuinte tenha vários estabelecimentos, é o apontamento quanto a “*definição do estabelecimento responsável*” pelo pagamento do imposto em função do local em que considera ocorrido o fato gerador, refletindo o princípio da autonomia dos estabelecimentos, segundo o qual, para os fins do ICMS, cada estabelecimento do contribuinte é dotado de autonomia em relação aos demais, segundo regramento contido no inciso II do § 3º do mencionado artigo 11:

“ (...)”

§ 3º – *Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:*

(...)

II – é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

III – considera-se também estabelecimento autônomo o veículo usado no comércio ambulante e na captura de pescado;

IV – respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular”.

Ainda que a matéria se apresente como campo para discussões doutrinárias, pensadores como Souto Maior Borges (Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 103, p. 41 e 42. jan./mar. 1971), admite a possibilidade de, por ficção legal, atribuir-se capacidade tributária passiva a cada estabelecimento do contribuinte do imposto: “*A tributação dos estabelecimentos autônomos de um só contribuinte constitui aspecto particular do problema tormentoso, no âmbito doutrinário, da capacidade tributária dos entes desprovidos de personalidade jurídica. São os estabelecimentos autônomos de uma empresa organismos a que a lei tributária confere o caráter de sujeitos passivos, sem que tenham personalidade jurídica de direito privado, já que pessoa jurídica é a empresa, considerada como unidade econômica. Não são os estabelecimentos autônomos pessoas jurídicas. Todavia, a lei lhes confere aptidão para ser sujeitos passivos do imposto, o que importa lhes reconhecer uma certa “capacidade jurídica” de direito tributário.*

Por isso, só a figura da ficção de direito tributário explica a equiparação, por lei ordinária do Estado-Membro, desses organismos, a contribuintes do ICM (fictio est falsitas pro veritate accepta)”.

Desta maneira, diante de tal princípio, as operações efetivadas pelo estabelecimento autuado, a rigor não poderiam ter se realizado por outro, ainda que na condição de filial deste, o que fragiliza a sustentação da defesa.

Ademais, sequer vieram aos autos prova de tal alegação em relação aos estabelecimentos filiais e documentação que comprovasse que tais entregas foram por eles realizadas.

No âmbito do Poder Judiciário, posso mencionar a respeito, entendimento firmado pelo STJ, ao apreciar a questão da autonomia dos estabelecimentos, como o julgamento do Recurso Especial 1956643 – DF, julgado em 27/10/2021, pelo Ministro Herman Benjamin, cuja Ementa observa:

“Trata-se de Recurso Especial interposto (art. 105, III, ‘a’, da Constituição da República) contra acórdão assim ementado (fl. 72, e-STJ): PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. FILIAL. ESTABELECIMENTO AUTÔNOMO PARA FINS FISCAIS. LEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM. 1. ‘em se tratando de tributo cujo fato gerador operou-se de forma individualizada tanto na matriz quanto na filial, não se outorga à matriz legitimidade para demandar, isoladamente, em juízo em nome das filiais, porque para fins fiscais ambos estabelecimentos são considerados autônomos’ (REsp nº 640.8801PR, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ de 17/12/2004). 2. ‘No âmbito tributário, por uma ficção jurídica, os estabelecimentos, matriz e filiais, são considerados como um contribuinte isolado, com

autonomia fiscal e capacidade de contrair, gerar obrigação tributária. Isso significa dizer que a relação jurídico-tributária, surgida em razão de determinado fato gerador, se estabelece entre o fisco e o estabelecimento matriz/filial/sucursal no qual ocorreu o aludido fato. ' (MS 2005.01.00.020457-O/PA, Rel. Des. Federal Leomar Amorim, Quarta Seção, DJ p.14 de 02/02/2007). 3. 'A matriz não é legitimada para demandar em favor de suas filiais quando o tributo tem fato gerador individualizado, porque são elas estabelecimentos autônomos.' (AMS 0001405-66.2001.4.01.3300 / BA, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL LUCIANO TOLENTINO AMARAL, SÉTIMA TURMA, e-DJF1 p.212 de 20/06/2008) 4. Ilegitimidade ativa, acolhida na sentença, superada. Não cabimento, na hipótese, de aplicação da norma do art. 515, § 3º, CPC, ou seja, julgamento imediato da ação nesta instância, uma vez que não se completou a relação jurídica processual. 5. Apelação provida para superar a ilegitimidade ativa decretada e determinar o retorno dos autos à primeira instância, a fim de que seja dado prosseguimento ao feito". (Destaquei).

Assim, quanto a este argumento, também não há de prevalecer o entendimento do contribuinte.

No mais, é de bom alvitre se esclarecer, tal como feito pela autuante, que se estão cobrando apenas itens de Notas Fiscais, o que muitas vezes implica de o número de um documento seja repetido para outro item em relação ao qual se constou a infração, sem que isso venha a ser qualquer repetição ou *bis in idem*.

Da análise realizada pela autuante, naqueles documentos para os quais se confirmou a corretteza do procedimento da autuada, foram realizadas as devidas e necessárias exclusões, reduzindo o valor lançado, e em relação às parcelas remanescentes, de forma objetiva, quando oportunizado à autuada, não forma trazidos outros argumentos, apenas repetidos os anteriormente trazidos.

Fato é que, avaliando o trabalho fiscal, concordo com os ajustes realizados, tendo o lançamento como parcialmente subsistente em R\$ 31.329,34, de acordo com a seguinte demonstração:

MÊS/ANO	2014 (R\$)	2015 (R\$)	2016 (R\$)	2017 (R\$)
JANEIRO	144,88	251,61	971,82	450,18
FEVEREIRO	145,50	268,96	1.288,60	487,13
MARCO	134,34	410,22	509,71	1.424,78
ABRIL	96,05	786,96	493,73	672,45
MAIO	876,16	394,21	1.181,60	431,92
JUNHO	432,62	171,40	681,61	626,14
JULHO	393,37	354,38	1.066,16	1.611,96
AGOSTO	435,34	340,40	993,63	1.350,31
SETEMBRO	159,42	226,68	1.047,15	1.103,43
OUTUBRO	117,74	989,72	1.248,09	1.151,31
NOVEMBRO	136,49	365,74	593,67	1.051,24
DEZEMBRO	329,57	699,71	552,15	1.679,10
TOTAL	3.401,48	5.259,99	10.627,92	12.039,95
				31.329,34

No que diz respeito ao pleito defensivo para que o percentual de multa aplicada seja considerado confiscatório, constitucional, ou reduzido/abonado, algumas observações são pertinentes.

A primeira delas, é quanto a constitucionalidade. Existe vedação a tal apreciação conforme se depreende da leitura do artigo 125, inciso I da Lei 3.956/81, segundo o qual, "Não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de constitucionalidade".

Outro aspecto a ser observado, diz respeito a autoridade administrativa responsável pelo lançamento tributário, que deve observar algumas peculiaridades de conduta ao realizá-lo.

Dentre os princípios vigentes no Processo Administrativo, a serem por ele obedecidos, um deles, da mais alta importância é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal,

artigo 5º, inciso II, ao dispor que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “império da lei”.

No campo tributário, como já visto anteriormente, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que “nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei”. Desse comando, depreende-se que aos Estados, compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência descrita no próprio corpo do texto constitucional.

Diante do fato de não se resumir a legislação tributária somente às leis em sentido estrito, a distinção entre os princípios é de grande importância. Segundo o CTN, a legislação tributária comprehende também “...as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

Roque Antônio Carrazza em seu livro Princípios Constitucionais Tributários. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que “O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei”.

Já em Curso de Direito Constitucional Tributário, 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, este doutrinador sustenta que “De fato, em nosso ordenamento jurídico, os tributos só podem ser instituídos e arrecadados com base em lei. Este postulado vale não só para os impostos, como para as taxas e contribuições que, estabelecidas coercitivamente, também invadem a esfera patrimonial privada.

No direito positivo pátrio o assunto foi levado às últimas consequências, já que uma interpretação sistemática do Texto Magno revela que só a lei ordinária (lei em sentido orgânico-formal) pode criar ou aumentar tributos. Dito de outro modo só à lei -tomada na acepção técnico-específica de ato do Poder Legislativo, decretado em obediência aos trâmites e formalidade exigidos pela Constituição - é dado criar ou aumentar tributos”.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº. 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia) a qual disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº. 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os seus percentuais de redução, e as condições necessárias para tal.

O Agente fiscal, ao realizar o lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como, igualmente, do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.



Assim, a sua aplicação é obrigatória, nos termos da legislação, não estando ao talante ou vontade de quem quer que seja.

A respeito do aspecto confiscatório, pertinente mencionar o fato de ter o STF no mês de fevereiro de 2022, reconhecido a repercussão geral no RE 1.335.293, a fim de discutir, quanto ao mérito, o tema 1.195, assim definido: “*Possibilidade de fixação de multa tributária punitiva, não qualificada, em montante superior a 100% do tributo devido*”.

Se encontra no STF para ser apreciado o RE 1.335.293/SP, cuja relatoria se encontra a cargo do Ministro Cássio Nunes Marques, por meio do qual se decidirá se multas não qualificadas, como a do presente caso, podem ultrapassar 100% do tributo devido.

Houve o reconhecimento da repercussão geral em 18 de fevereiro de 2022, à unanimidade. No texto em que constatou a possibilidade de julgamento do tema pelo STF o relator, ministro Luiz Fux, expôs precedentes do Supremo sobre o assunto, que proíbem penalidades superiores ao valor do tributo devido, oportunidade na qual destaco, pela sua pertinência, o seguinte trecho, datado de 17/12/2021, no exercício da Presidência da Corte, ao se manifestar sobre a matéria:

“Destarte, a vexata quaestio transcende os limites subjetivos da causa, porquanto o tema em apreço sobressai do ponto de vista constitucional (vedação ao efeito confiscatório na seara tributária), notadamente quanto à necessidade de se conferir balizas adequadas, em precedente qualificado pela repercussão geral, quanto à fixação de multas fiscais de caráter punitivo não qualificadas em razão de sonegação, fraude ou conluio.

Configura-se, assim, a relevância da matéria sob as perspectivas econômica, social e jurídica (artigo 1.035, § 1º, do Código de Processo Civil), bem como a transcendência da questão cuja repercussão geral ora se submete ao escrutínio desta Suprema Corte. Nesse sentido, tenho que a controvérsia constitucional em apreço ultrapassa os interesses das partes, avultando-se relevante do ponto de vista econômico, político, social e jurídico.

Ex positis, nos termos do artigo 1.035 do Código de Processo Civil de 2015 e artigos 323 e 326-A do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, manifesto-me pela EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL DA QUESTÃO SUSCITADA e submeto o tema à apreciação dos demais Ministros da Corte”.

É o caso do ARE 1.307.464, julgado entre 07 e 14 de maio de 2021 pelo plenário virtual da 2ª Turma, e publicado em 07/06/2021, tendo como Relator o Ministro Edson Fachin. Pela decisão unânime, se considerou regular lei de Santa Catarina de multa no percentual de 50% do tributo devido, sob o seguinte argumento consoante consta na Ementa:

“AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ICMS. NÃO RECOLHIMENTO. MULTA ART. 51, I, DA LEI 10.297/1996. 50% DO VALOR DO TRIBUTO. EFEITO CONFISCATÓRIO NÃO CONFIGURADO.

1. A jurisprudência do STF orienta no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que, apenas quando o percentual for superior a 100% do quantum do tributo devido, o caráter confiscatório se revela de forma mais evidente.

2. Agravo Regimental a que se nega provimento”.

Destaco do Acórdão proferido os seguintes trechos:

“No que diz respeito ao art. 150, IV, da Constituição, observo que a jurisprudência do STF orienta no sentido de que o valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória, de modo que, apenas quando o percentual for superior a 100% do quantum do tributo devido, o caráter confiscatório se revela de forma mais evidente.

Confiram-se, a propósito, os seguintes precedentes:

(...)

'Agravo regimental no Recurso Extraordinário. CDA. Nulidade. Alegada violação do art. 5º, LV, da CF/88. Matéria infraconstitucional. Afronta reflexa. Multa. Caráter confiscatório. Necessidade de reexame de fatos e provas. Taxa SELIC. Constitucionalidade. 1. A afronta aos princípios do devido processo legal, da ampla defesa ou do contraditório, quando depende, para ser reconhecida como tal, da análise de normas infraconstitucionais, configura apenas ofensa indireta ou reflexa à Constituição Federal. 2. Ambas as Turmas da Corte têm-se pronunciado no sentido de que a incidência de multas punitivas (de ofício) que não extrapolam 100% do valor do débito não importa em afronta ao art. 150, IV, da Constituição. 3. Para acolher a pretensão da agravante e ultrapassar o entendimento do Tribunal de origem acerca da proporcionalidade ou da razoabilidade da multa aplicada, seria necessário o revolvimento dos fatos e das provas constantes dos autos. Incidência da Súmula nº 279/STF. 4. É firme o entendimento da Corte no sentido da legitimidade da utilização da taxa Selic como índice de atualização de débitos tributários, desde que exista lei legitimando o uso do mencionado índice, como no presente caso. 5. Agravo regimental não provido.' (RE 871174 Agr, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, Segunda Turma, DJe 11.11.2015)'.

(...)

Especificamente sobre o caso dos autos, destaco, por oportuno, o seguinte julgado:

'AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. MULTA PUNITIVA DE 50% DO VALOR DO TRIBUTO. CARÁTER PEDAGÓGICO. EFEITO CONFISCATÓRIO NÃO CONFIGURADO. PRECEDENTES. A multa punitiva é aplicada em situações nas quais se verifica o descumprimento voluntário da obrigação tributária prevista na legislação pertinente. É a sanção prevista para coibir a prática de ilícitos tributários. Dessa forma, conferindo especial destaque ao caráter pedagógico da sanção, que busca desestimular a burla à atuação da Administração tributária, mostra-se possível a aplicação da multa em percentuais mais rigorosos, respeitados os princípios constitucionais relativos à matéria. Agravo regimental a que se nega provimento.' (ARE 787.564-Agr, de relatoria do Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe 05.02.2015). Ante o exposto, nego provimento ao recurso extraordinário, nos termos do art. 932, IV, a e b, do Código de Processo Civil e art. 21, §1º, do RISTF.'

(...)

Com efeito, conforme exposto na decisão recorrida e na decisão que analisou os embargos de declaração, a orientação já sedimentada na Corte é no sentido de que o efeito confiscatório em multas que pode facilmente ser analisado em recurso extraordinário, por não depender da análise de prova ou da legislação infraconstitucional, é quando a penalidade pecuniária se traduz em valor superior ao do tributo devido. No caso dos autos, além dos julgados já citados, que trataram de questão semelhante à dos autos, há precedentes específicos que concluíram pela ausência do caráter confiscatório da multa em debate. Nesse sentido: 'AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. MULTA PUNITIVA DE 50% DO VALOR DO TRIBUTO. CARÁTER PEDAGÓGICO. EFEITO CONFISCATÓRIO NÃO CONFIGURADO. PRECEDENTES. A multa punitiva é aplicada em situações nas quais se verifica o descumprimento voluntário da obrigação tributária prevista na legislação pertinente. É a sanção prevista para coibir a prática de ilícitos tributários. Dessa forma, conferindo especial destaque ao caráter pedagógico da sanção, que busca desestimular a burla à atuação da Administração tributária, mostra-se possível a aplicação da multa em percentuais mais rigorosos, respeitados os princípios constitucionais relativos à matéria. Agravo regimental a que se nega provimento.' (ARE 787.564-Agr, de relatoria do Min Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe 05.02.2015). Além disso, é de se reconhecer que eventual discussão sobre a natureza da multa, se moratória ou punitiva, com a finalidade de submissão da questão ao Tema 816 da Repercussão Geral, é inviável na via extraordinária, em especial por já ter a Corte analisado questão idêntica em outros julgados e concluído pela ausência do efeito confiscatório.'

Ante o exposto, voto pelo não provimento do presente agravo regimental'.

Posso, ainda, pela sua pertinência, trazer decisão relativa a Apelação Cível 1009578-58.2014.8.26.0590, julgada pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, através da sua 6ª Câmara

de Direito Público, decisão do Desembargador Reinaldo Miluzzi, julgada em 28/09/2020, cujos trechos destaco:

“No mais, verifico que a multa punitiva não se mostrava excessiva em relação à gravidade da infração.

É certo que, ainda que a multa punitiva tenha natureza sancionatória, sendo fixada de modo a desencorajar a prática de novas infrações tributárias, sua imposição não pode exceder os limites da razoabilidade, sob pena de configuração de confisco.

A propósito, o Supremo Tribunal Federal assentou entendimento no sentido de que a multa que ultrapasse o valor do débito principal possui caráter confiscatório, devendo ser reduzidas a patamares razoáveis:

‘TRIBUTÁRIO MULTA VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO CONFISCO ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA. Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido. Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ Pleno, relator ministro Ilmar Galvão e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral.’ (RE 833106 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 25/11/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-244 DIVULG 11-12-2014 PUBLIC 12-12-2014)

‘AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. MULTA FISCAL. CARÁTER CONFISCATÓRIO. VIOLAÇÃO AO ART. 150, IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. AGRAVO IMPROVIDO. I Esta Corte firmou entendimento no sentido de que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido. Precedentes. II Agravo regimental improvido.’ (RE 657372 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 28/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-108 DIVULG 07-06-2013 PUBLIC 10-06-2013).

Nesta linha, também já se posicionou esta Câmara: ‘APELAÇÃO Ação anulatória de débito fiscal Não recolhimento de ICMS Multa de mais de 300% sobre o débito Pretensão de anulação do AIM Procedência Reforma que se impõe Multa punitiva, de fato, excessiva e de caráter confiscatório Auto de infração que não merece ser anulado, contudo Subsiste o débito de ICMS e a infração, com a correspondente penalidade Redução da multa ao patamar de 100% do débito fiscal Precedentes Apelação e reexame necessário parcialmente providos’. (Apelação nº 0020677-43.2010.8.26.0053, Rel. Des. Maria Olívia Alves, j. em 13/04/2015).

No caso em apreço, a multa foi calculada no patamar correspondente a 100% do valor do crédito, consoante se verifica no demonstrativo de cálculo de fls. 88, não sendo desproporcional em relação à gravidade da infração.

Assim, de rigor a reforma da sentença neste ponto, para manter a multa punitiva no valor equivalente a 100% do débito”.

Por conta de tais decisões recentíssimas, não posso considerar os paradigmas trazidos, por se referirem a decisões bem mais antigas ou em desarmonia com o entendimento acima exposto, que não refletem o entendimento atual das Cortes Superiores do país.

Em função da inexistência de previsão legal, na legislação do Estado da Bahia, nego o requerimento para redução, dispensa ou relevação da multa, como pretendido pela defesa neste momento processual.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº. **269130.0026/18-0**, lavrado contra **JK MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o contribuinte a recolher

ICMS no valor de **R\$ 31.329,34**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, incisos II, alínea “a”, da Lei 7.014/96, bem como os devidos acréscimos legais.

Sala de Sessões Virtual do CONSEF, 16 de março de 2023.

PAULO DANILO REIS LOPES - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS - JULGADOR

