

PROCESSO	- A. I. N° 269130.0026/18-0
RECORRENTE	- JK MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF n° 0061-06/23-VD
ORIGEM	- DAT SUL / INFRAZ OESTE
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 17/07/2024

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0201-12/24-VD

EMENTA: ICMS. 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. 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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 09/12/2018, em razão da seguinte irregularidade:

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, nos meses de janeiro a dezembro de 2014 a 2017, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 105.046,29, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, "a", da Lei nº 7.014/96.

A 6ª JJF julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão JJF nº 0061-06/23-VD (fls. 290 a 307), com base no voto a seguir transcrito:

“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 Nelson 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 concorda 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 autuante.

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, inconstitucional, ou reduzido/abonado, algumas observações são pertinentes.

A primeira delas, é quanto a inconstitucionalidade. 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 inconstitucionalidade".

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 compreende 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, por quanto 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 AIIM 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.”

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 318 a 334), no qual suscitou a nulidade da autuação por insegurança na determinação da infração e cerceamento do direito de defesa, sob o argumento que as notas fiscais se referem a faturamento para entrega futura (CFOP 5.922), onde o imposto já fora recolhido na entrega da mercadoria (CFOP 5.117), momento em que fora destacado e recolhido.

Disse que tal argumento foi acatado parcialmente, reduzindo o valor total da Infração para R\$ 31.329,34, mas deveria ter sido apontada a nulidade total do Auto de Infração, pois algumas notas fiscais foram emitidas por sua filial, conforme planilha apresentada, tendo sido as mesmas desconsideradas, mesmo que não tenha havido ausência de recolhimento do imposto.

Alegou não terem sido observados os princípios da verdade material, razoabilidade, proporcionalidade, ampla defesa, devido processo legal e a boa-fé, concluindo pela insegurança na determinação da infração e cerceamento do direito de defesa.

Defendeu a inconstitucionalidade da multa aplicada no percentual de 60% (sessenta por cento) por afronta aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade e de proibição de tributação com efeito de confisco.

Requeru o recebimento do Recurso Voluntário, para que seja julgada improcedente a autuação, declarando nulo o Auto de Infração e, na remota hipótese de não ser acatada tal nulidade, que a multa seja reduzida para 20%.

VOTO

Da análise dos fatos descritos no processo, observo que o Auto de Infração exige imposto e multa pelo recolhimento a menor do ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias devidamente escrituradas nos exercícios de 2014 a 2017.

Inicialmente, verifico que foram observados os requisitos que compõem o Auto de Infração, previstos no Art. 39 do RPAF/99.

Preliminarmente, verifico que não se encontra no presente processo nenhum motivo elencado na legislação para se determinar a nulidade do Auto de Infração, tendo o lançamento sido efetuado de forma compreensível, indicado os dispositivos infringidos e a multa aplicada, bem como não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, com o imposto apurado conforme os levantamentos e documentos acostados aos autos.

O Autuante, ao constituir o crédito tributário pelo lançamento, verificou a ocorrência do fato gerador, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade.

Não há prova de que as notas fiscais emitidas por outros estabelecimentos, mesmo que filiais, conforme alegou o Autuado, se referem às operações objeto da exigência, nem que houve recolhimento de imposto em relação a estas operações, não sendo motivo para a arguição de nulidade da autuação.

Ademais, para o ICMS cada estabelecimento é autônomo nos termos do Art. 11, § 3º, II da Lei Complementar nº 87/96, *in verbis*:

“§ 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;
...“*

Sendo assim, constato que não houve nenhum descumprimento a qualquer princípio constitucional e, consequentemente, afasto as nulidades suscitadas.

Não foram aduzidas questões de mérito diferentes das alegadas em sede de arguição de nulidade, tendo a infração sido corretamente reduzida pela Decisão recorrida a partir da exclusão das operações em que houve o faturamento para entrega futura.

Ressalto que esta Câmara não tem competência para declarar a ilegalidade ou constitucionalidade da legislação estadual, nos termos do Art. 125, I e III da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e do Art. 167, I e III do RPAF/99, sendo que a multa aplicada está prevista no Art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e que não há previsão legal para a sua redução ou cancelamento.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269130.0026/18-0, lavrado contra **JK MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 31.329,34, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 16 de maio de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS