

N. F. Nº - 232943.0027/22-0

NOTIFICADO - MAGAZINE LUIZA S. A.

NOTIFICANTE - REGINALDO CAVALCANTE COELHO

ORIGEM - DAT SUL / INFASZ COSTA DO CACAU

PUBLICAÇÃO - INTERNET - 28/05/2024.

6^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº. 0091-06/24NF-VD**

EMENTA: ICMS. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR. OPERAÇÕES COM MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CONVÊNIO ICMS 52/91. Os benefícios previstos no Convênio ICMS 52/91 somente se aplicam a máquinas, aparelhos e equipamentos de uso industrial, não alcançando operações com máquinas e aparelhos de uso doméstico, consoante entendimento deste Conselho. Em sede de informação fiscal, o Notificante excluiu do levantamento operação acobertada por Nota Fiscal referente a transferência de crédito fiscal acumulado. Reconhecida a incidência de decadência parcial para o mês de janeiro de 2017, o que reduziu os valores inicialmente lançados. Mantida a penalidade aplicada, por falta de amparo legal para a sua relevação ou redução. Instância única. Notificação Fiscal **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

A Notificação Fiscal ora apreciada foi lavrada em 31 de março de 2022 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 2.929,54 além de multa de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **003.002.005.** Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, ocorrências constatadas nos meses de janeiro, novembro e dezembro de 2017, janeiro, fevereiro, abril e junho de 2018, janeiro, junho e setembro de 2019.

A Notificada, por intermédio de seus advogados, constituídos através do instrumento de fls. 51, 52 e 54, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 18 a 42, onde após resumir os fatos, esclarece que antes de tratar do mérito propriamente dito, é indispensável registrar que, à época da lavratura da presente acusação fiscal, parcela do crédito tributário se encontrava extinta pela decadência, se tratando de parcela do ICMS e da correlata multa aplicada, quanto aos fatos geradores ocorridos em 31/01/2017, totalizando a quantia de R\$ 70,47.

Diz ser sabido serem os artigos 150, § 4º, e 173, I, do Código Tributário Nacional os dispositivos legais que disciplinam os prazos decadenciais para o lançamento fiscal, isto é, os prazos de que dispõe a Fazenda Pública para lançar os créditos tributários a que entende fazer jus.

Na linha de sólida jurisprudência do STJ, confirmada sob a sistemática de recursos repetitivos (artigo 543-C do Código de Processo Civil de 1973), no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, tal qual o ICMS, se tiver havido pagamento do tributo por parte do contribuinte, ainda que em caráter parcial (isto é, ainda que em valor inferior ao que o Fisco entende devido), o prazo decadencial para lançamento de eventuais diferenças observa a regra do art. 150, § 4º, do

CTN (REsp 973733/SC, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009).

Noutros termos, aponta que de acordo com o entendimento consolidado pelo STJ, tendo havido pagamento no período de apuração, mesmo que parcial, de tributo sujeito a lançamento por homologação, o lançamento das diferenças eventualmente apuradas pelo Fisco se sujeita ao prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º, do CTN.

Apresenta como precedentes as decisões contidas no AgRg no REsp 1318020/RS, Relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 15/08/2013, DJe 27/08/2013 e AgRg no REsp 1277854/PR, Relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 12/06/2012, DJe 18/06/2012), em Ementas copiadas.

Sintetiza que no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a contagem do prazo decadencial para lançar só observará os parâmetros do artigo 173, I, do CTN caso não tenha havido pagamento antecipado *algum* por parte do contribuinte, isto é, caso nenhum recolhimento se haja feito ao Fisco *no período de apuração do tributo*. Por outro lado, na hipótese de ter havido pagamento do imposto no período de apuração, ainda que apenas de parcela do que o Fisco entende devido, o prazo decadencial para lançar as diferenças será aquele do artigo 150, § 4º, do CTN, conclui.

Diz que no presente caso, no interregno em discussão, precisamente, em 31/01/2017, indubidousamente houve entrega de declarações e recolhimento de ICMS aos cofres estaduais. Tanto é assim que a suposta infração veiculada por meio do “Auto de Infração” ora combatido concerne ao alegado recolhimento a menor do tributo, ou seja, não se trata a suposta infração de ausência total de recolhimento do imposto ao erário.

Conforme já visto, tendo havido pagamento no período de apuração (ainda que parcial, no entendimento do STJ) e tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação (ICMS), o prazo de decadência do direito de lançar a diferença de imposto supostamente omitida rege-se pelo artigo 150, § 4º, do CTN, reproduzido, e, de acordo com o aludido dispositivo, o prazo de que dispõe a Fazenda para lançar é de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

Assim, se os fatos geradores de parcela dos tributos lançados, segundo o “Auto de Infração”, ocorreram em 31/01/2017, considera evidente que, observado o prazo do artigo 150, § 4º, do CTN, o termo final do prazo para lançar recaiu em 31/01/2022. Não obstante, aduz que somente foi cientificado da lavratura do lançamento ora reclamado em 02/05/2022, quando já se havia consumado, evidentemente, o prazo decadencial relativo aos fatos geradores ocorridos em 31/01/2017.

Registra, a propósito, que o momento interruptivo do prazo decadencial é mesmo a notificação do sujeito passivo do lançamento tributário realizado (e não, como se poderia cogitar, o início do procedimento fiscal ou a mera lavratura do Auto). Neste sentido, colaciona entendimento de Hugo de Brito Machado, além de decisão do STJ, especialmente a da Segunda Turma no REsp 533486/RS, Relator Ministro Francisco Peçanha Martins, julgado em 15/12/2005, DJ 06/03/2006.

Mercê dessas considerações, sustenta não restarem dúvidas: o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em 31/01/2017 já se encontravam extinto pela decadência ao tempo do lançamento tributário, nos termos do artigo 156, V, combinado com o artigo 150, § 4º, do CTN, aplicável ao caso concreto segundo jurisprudência consolidada do STJ, como se viu. Nesse particular, portanto, há de se reconhecer a decadência indicada, julgando-se extinto o crédito lançado quanto ao período já indicado, arremata.

Consigna que, como visto, a autoridade fiscal imputou ao impugnante a responsabilidade por efetuar recolhimento a menor do ICMS em decorrência de suposto erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Em suporte da acusação sob análise, a autoridade fiscal elaborou planilha, na qual elencou as notas fiscais de saídas de mercadorias que, supostamente, apresentaram erro na determinação da base de cálculo.

Conferindo o referido levantamento, garante ter identificado que a autoridade fiscal incorreu em erro gravíssimo, qual seja, elencou notas fiscais que sequer são relativas a operações de saídas de mercadorias. Observa, a título exemplificativo, que a Nota Fiscal de n.º 18.360 é relativa, conforme discriminado na própria planilha do levantamento fiscal, a operação de transferência de crédito acumulado de ICMS, de acordo com o “print” acostado.

Em que pese a acusação seja a de efetuar recolhimento a menor do ICMS em decorrência de suposto erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, argui ter sido incluído no levantamento que dá suporte à acusação, nota fiscal relativa à operação diversa (transferência de crédito acumulado de ICMS) que não a de saída de mercadorias.

A acusação revela-se, nesse cenário, pouco cuidadosa, para dizer o mínimo. Tivesse a fiscalização adotado o cuidado que é típico e indispensável aos procedimentos tendentes à cobrança de tributos, teria identificado, sem qualquer dificuldade, que o levantamento fiscal foi realizado de forma completamente equivocada. Assim sendo, é indiscutível que a autoridade autuante reportou-se de forma completamente insegura quanto ao levantamento das notas fiscais de saída com suposto erro na determinação da base de cálculo e, consequentemente, na eleição da base de cálculo utilizada, não devendo, por esse motivo, a autuação prosperar.

A certeza e a liquidez do crédito tributário devem ser exatas na execução da técnica adotada pela fiscalização. Diante do exposto e levando-se em conta a insegurança causada na autuação pelos equívocos cometidos, espera que seja determinada a nulidade do “Auto de Infração” em comento. É nesse exato sentido o entendimento firmado pela jurisprudência dos órgãos de justiça administrativa, e como paradigma apresenta decisão do CRF/PB, Acórdão nº 153/2008; Recurso nº 019/2008, julgado em 29/10/2008, Relator Conselheiro Gianni Cunha da Silveira Cavalcante) e SEFIN- RO, TATE, 2ª Câmara, Acórdão nº 293/13, Recurso nº 446/11. Processo nº: 01-031642-3, cujas Ementas copia. De igual modo, reproduz trecho do voto no Processo nº 0730932007-7, Acórdão nº 118/2012 - Recurso HIE/CRF nº 053/2011, para concluir no sentido de que o lançamento sob análise carece da necessária liquidez e certeza exigidos ao lançamento tributário, pelo que requer a decretação de sua nulidade.

Por fim, observa que os motivos que justificam a decretação da nulidade do lançamento, servem igualmente a demonstrar a sua improcedência. É o caso típico em que a preliminar se confunde com a matéria de mérito. Realmente, não há muito o que se argumentar, pois, uma vez que a nota fiscal n.º 18.360 é relativa à operação de transferência de crédito acumulado de ICMS, é evidente que, no que concerne à referida nota fiscal, a acusação é absolutamente descabida, de sorte que, caso não seja declarado nulo, o respectivo lançamento tributário há de ser julgado improcedente.

Adentrando no mérito, constata que através do presente lançamento, a autoridade fiscal lhe imputa a responsabilidade por efetuar recolhimento a menor do ICMS em decorrência de suposto erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Em suporte da acusação sob análise, indica ter sido anexada planilha contendo as notas fiscais que embasaram a referida infração. Ocorre que, em análise ao

levantamento fiscal, verificou que todas as mercadorias relativas às notas fiscais listadas fazem jus à redução da base de cálculo.

Para facilitar a comprovação do ora alegado, inseriu coluna adicional na planilha do levantamento fiscal (coluna “R” do doc. 2 - anexo mídia), especificando exatamente o fundamento legal da redução da base de cálculo aproveitada em cada caso. Apresenta plotagem de parte do demonstrativo. Aponta constar na coluna “JUSTIFICATIVA”, a especificação sobre a redução de base de cálculo aproveitada pela impugnante em cada caso, no artigo 266, XIII do RICMS/BA (12%), com a redação determinada pelo artigo 1º, II, do Decreto 17.304, de 27 de dezembro de 2016 ou artigo 266, I do RICMS e Convênio 52/91, anexo I (carga de 8,8%).

No que concerne à base de cálculo prevista no artigo 266, XIII, do RICMS/BA com a redação determinada pelo Decreto nº 17.304/2016 (transcrito), especialmente a alínea “d” refere-se a “máquinas automáticas para processamento de dados e suas unidades; leitores magnéticos ou ópticos, máquinas para registrar dados em suporte sob forma codificada e máquinas para processamento desses dados, não especificadas nem compreendidas em outras posições, inclusive computador de mesa (desktop), computador portátil (notebook e tablet) - NCM 8471”, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 12%.

Aponta que conforme verificado em análise à planilha do levantamento fiscal (doc. 2 - anexo mídia), todas as mercadorias que tiveram a base de cálculo de 12%, com fundamento no artigo 266, XIII, do RICMS/BA com a redação determinada pelo Decreto n.º 17.304/2016, estão listadas no referido artigo, especificamente na alínea “d”. Por sua vez, no que concerne à redução da base de cálculo aproveitada pela impugnante com fundamento no artigo 266, I, “a”, convém, primeiramente, observar o teor do referido preceptivo legal, transcrito, finalizando no sentido de que, todos os produtos relacionados no Anexo I do Convênio ICMS 52/91 terão a base de cálculo reduzida de forma que a carga tributária seja equivalente a 8,80%.

Fixada essa premissa, confirma que grande parte dos documentos fiscais listados, é relativa a operações com lavadoras, dentre outras máquinas, aparelho e equipamentos previstos no Anexo I do Convênio 52/91, que, dentre outras disposições, prevê a redução da base de cálculo do ICMS nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais, tal como ali consta. Menciona que o referido Convênio estabelece, no inciso II da Cláusula Primeira, que a base de cálculo do ICMS fica reduzida, de forma que a carga tributária corresponda a 8,80% nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais arrolados no Anexo I, nas operações interestaduais com consumidor ou usuário final, não contribuintes do ICMS, e nas operações internas.

Interpreta dispor o Convênio 52/91 que as operações realizadas com consumidor ou usuário final, não contribuinte do ICMS, farão jus ao benefício da redução da base de cálculo do ICMS. Neste ponto, por precaução, esclarece que, em que pese a utilização dos termos “máquinas, aparelhos e equipamentos industriais”, para a aplicação da redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS 52/91, a mercadoria não precisa ser, necessariamente, para uso industrial.

Justifica pelo fato de, conforme se pode aferir em análise ao próprio Convênio ICMS 52/91, para a aplicação do benefício ali previsto, basta que as mercadorias tenham a NCM/SH e descrição previstas em seus Anexos, independentemente de sua destinação ser exclusivamente industrial, de acordo com o trecho copiado. Diz que ao listar as descrições e NCM em seus Anexos, ser notório que o discutido Convênio já realizou a avaliação de que tais bens ostentam as características industriais ou agrícolas, de modo que não há que se cogitar outras avaliações adicionais além daquelas já realizadas no momento da edição da lista.

Ao analisar as mercadorias listadas nos Anexo I do Convênio ICMS 52/91, o qual discrimina as máquinas, aparelhos e equipamentos industriais beneficiados pela redução da base de cálculo prevista na Cláusula Primeira do referido Convênio, verifica tanto a existência de bens de natureza eminentemente industrial, quanto a existência de bens de natureza eminentemente domésticos. A título exemplificativo, observa as disposições trazidas quanto às máquinas de lavar, e primeiramente, tem-se, como mercadorias de natureza eminentemente industrial, as máquinas listadas no item 40.8 do Anexo I, na forma do “print” acostado.

Verificando a NCM 8451.40.10, percebe não haver, nesta, a expressão industrial, tratando-se, portanto, de qualquer máquina de lavar (exceto aquelas previstas na posição 84.50 por força de disposição expressa da própria posição 84.51). Ou seja, no caso específico do item 40.8, tem-se que nem todas as máquinas de lavar relativas a NCM 8451.40.10 se enquadram nesse item, que é aplicável somente às máquinas “industriais” para lavar previstas nessa NCM. Por outro lado, quanto à existência de bens eminentemente de uso doméstico, passa a analisar as mercadorias listadas nos itens 39.1, 39.2 e 39.3 do Anexo I, todas máquinas de lavar com capacidade inferior a 10 kg, o que evidencia a sua destinação não industrial (ou até mesmo comercial).

No caso dos três itens mencionados acima, constata que a descrição trazida no Anexo I do Convênio ICMS 52/91 é exatamente igual àquela prevista na NCM/SH, de modo que, para esses casos, todas as mercadorias enquadradas nas NCM 8450.11.00, 8450.12.00 ou 8450.19.00 se enquadram, respectivamente, nos itens 39.1, 39.2 ou 39.3 do Anexo I. Observa, ainda, que há hipóteses de bens de uso eminentemente doméstico para os quais, a despeito disso, o enquadramento no Convênio ICMS 52/91 limitou expressamente a aplicação às mercadorias de uso industrial. Traz como exemplo o item 40.2.

Quanto à NCM 8451.21.00, observa que esta contempla todas as máquinas de secar de capacidade não superior a 10 kg, em peso de roupa seca, entretanto, em que pese o uso normalmente doméstico, o Convênio ICMS 52/91 restringe a aplicabilidade àqueles que se destinem ao uso industrial. Diante do exposto, reputa indiscutível que, nas hipóteses em que a NCM descrita no Anexo I contém tanto bens de uso industrial quanto bens de uso doméstico, sempre que o Convênio ICMS nº 52/91 quis limitar a aplicação do benefício àqueles de uso industrial, ele o fez de maneira expressa e indubitável, como é o caso dos itens 40.2 e 40.8, nos quais foi inserida, na descrição, de forma diversa da que consta na NCM/SH, a expressão “industrial”.

Sendo assim, considera não haver que se falar em aplicação da redução da base de cálculo apenas às mercadorias com destinação industrial. Ora, caso assim o fosse, não haveria a necessidade de alguns itens previstos nos anexos do Convênio ICMS 52/91, a exemplo dos itens 40.8 e 40.2, terem acrescidos à sua descrição o termo “industrial” de forma diversa da que consta na descrição da NCM, uma vez que o acréscimo de tal palavra seria completamente redundante. Ou seja, é indiscutível que a inclusão do termo “industrial” em alguns itens, cujas NCM comportam tanto bens de uso doméstico quanto bens de uso industrial, foi realizada de modo a limitar expressamente a aplicação do benefício aos bens de uso industrial, garante.

Por outro lado, argui que na ausência da inclusão do termo “industrial” em outros itens cujas NCM comportam os bens de ambas as naturezas (industrial e doméstico), é evidente que não houve qualquer limitação para a utilização do benefício às mercadorias enquadradas naquela NCM, de modo que a redução da base de cálculo se aplica tanto aos bens de uso doméstico quanto aos bens de uso industrial. Registra que o próprio inciso II da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 52/91, transcrito, reforça o ora defendido ao dispor que se aplica a redução da base de cálculo das máquinas, aparelhos e mercadorias industriais às operações com consumidor final ou usuário final, não contribuintes do ICMS.

Constata que o próprio Convênio ICMS 52/91 dispõe, de maneira expressa, que a redução da base de cálculo ali disciplinada se aplica também às operações com não contribuintes do imposto. Dito isso, fica ainda mais evidente que a justificativa de que o benefício previsto no discutido Convênio só pode ser aplicado às operações que destinem bens para uso industrial, não tem qualquer fundamento. Afinal, no caso das operações destinadas a consumidor final não contribuintes do ICMS, não há como afirmar que o uso da mercadoria será industrial.

Portanto, manter o entendimento de que a redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS 52/91 apenas é aplicável às operações destinadas ao uso industrial, quando o Convênio sequer fez essa restrição, nada mais é do que aplicar, via interpretação, restrição não prevista na norma, o que é terminantemente inaceitável, opina. Argumenta que na falta de qualquer impedimento no texto regulamentador, a única interpretação possível é a de que não cabe ao intérprete restringir quando a lei não restringe e nesse sentido, faz-se mister analisar o que dispõe o artigo 111, II, do CTN, transrito, e segundo o referido dispositivo, deve ser interpretada literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção, o que, frise-se, aplica-se à redução de base de cálculo, uma vez que esta, conforme afirmado pelo STF, equivale a uma isenção parcial.

Diante desse quadro normativo, conclui que a redução da base de cálculo deve ser aplicada às mercadorias cujas NCM e descrição estejam previstas no Convênio, independentemente de sua destinação. Nesse exato sentido, traz os seguintes precedentes: TJMG, Apelação Cível 1.0024.11.118772-0/001, Relator Desembargador Armando Freire, 1ª Câmara Cível, julgamento em 01/10/2013, publicação da Súmula em 09/10/2013 e TRF-4, AMS 525 RS 2001.71.01.000525-8, Relatora Taís Schilling Ferraz, Data de Julgamento: 19/09/2007, Primeira Turma, Data de Publicação 09/10/2007.

Reputa indiscutível, portanto, que os benefícios previstos no Convênio ICMS 52/91 se aplicam a todas as mercadorias cujas NCM e descrição estejam enquadrados no rol dos Anexos I e II do referido Convênio, independentemente de sua destinação, de modo que a redução da base de cálculo aproveitada pela impugnante é completamente legítima. Diante de todo o exposto, considera restar evidente que as reduções de base de cálculo aproveitadas são legítimas, na medida em que aplicou corretamente a redução da base de cálculo a mercadorias previstas no rol dos Anexos I e II do Convênio em referência, de modo que deve a autuação ser julgada totalmente improcedente

Ainda que superados os argumentos tecidos nos tópicos anteriores, o que somente se cogita em observância ao princípio da eventualidade, vislumbra haver de ser minorado o valor do débito fiscal, ao menos, para reduzir a multa aplicada ao contribuinte, a qual perfaz o exacerbado percentual de 60% do montante principal. Fala ser sabido, entre as limitações do poder de tributar, a Constituição Federal de 1988 incluiu a proibição de “utilizar tributo com *efeito de confisco*” (artigo 150, inciso IV). A vedação representa um limite material ao exercício da competência tributária, inspirado nas ideias de moderação, razoabilidade e proporcionalidade. Vedar o confisco é, nessa linha, impedir a destruição da propriedade privada (artigo 5º, XXII) pelo sistema tributário e proteger a liberdade de iniciativa (artigo 170, *caput*).

Embora o texto constitucional mencione apenas “tributos”, a orientação acolhida pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal confere leitura extensiva ao artigo 150, inciso IV, da Constituição, é que as multas fiscais, embora não sejam tributos, sujeitam-se ao princípio constitucional que veda que os instrumentos fiscais resultem em confisco, finaliza.

Argui que acerca do tema, o STF decidiu, por meio de seu plenário, em votação unânime, que as multas fiscais estão sujeitas ao mencionado princípio, de sorte que a sua aplicação há de ser

moderada, evitando-se consumo de parte considerável do patrimônio do contribuinte. Copia o teor do acórdão proferido nos autos da ADI 551-1/RJ, julgada pelo Pleno, Relator Ministro Ilmar Galvão, por unanimidade, DJ 14/02/2003. Além disso, o Excelso Tribunal, com base na vedação ao confisco, firmou precedente no sentido de que a multa por descumprimento de obrigação acessória deve ser limitada ao percentual de 20%, na forma de decisões como a do STF - REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 606.010 PARANÁ. Relator: Ministro Marco Aurélio, em 10/12/2015, além do TRF 5, 4ª Turma, Relator Desembargador Federal Luiz Alberto Gurgel de Faria, DJ 18/10/2004, TRF 5, 2ª Turma; AC 339067, Relator Desembargador Federal Petrúcio Ferreira; DJ 10/08/2004 e TRF 5, 4ª Turma; AC 318380/RN, Relator Desembargador Francisco Cavalcanti, DJ 31/08/2004, com as respectivas Ementas reproduzidas.

Infere do exposto, que a jurisprudência vem se consolidando no sentido de reconhecer que as multas fiscais devem respeitar o princípio do não-confisco e, por isso, não podem ultrapassar o patamar de 20%. Em que pese a clarividência do entendimento, a fiscalização intenta, através da presente acusação fiscal, aplicar penalidade no exorbitante percentual de 60% (sessenta por cento).

Frisa que, apesar de não possuir a competência para a declaração de inconstitucionalidade de dispositivo legal, como de praxe se alega quanto ao presente argumento, os órgãos de administração tributária devem, com o fito de manter a integridade e coerência do ordenamento jurídico pátrio, aplicar entendimento da Corte Superior, verdadeira guardiã da CF/88, a qual é fundamento do ordenamento jurídico brasileiro, uma vez que foi reconhecido, em inúmeras ocasiões, que a multa equipara-se a tributo na análise do caráter confiscatório. Caso contrário, ocorreria, *in casu*, grave desvio teleologia constitucional tributária.

Pontua que o ordenamento jurídico se consubstancia num sistema integrado e coerente, de sorte que a essencialidade de observância de precedentes do STF seria consectário lógico da própria interpretação sistemática da ordem legal brasileira. Como ensina o doutrinador Rafael Carvalho Rezende, “*a coerência entre as esferas judicial e administrativa consistiria em um imperativo lógico do ordenamento jurídico*”. Conforme demonstrado alhures, lembra que o STF, em inúmeras oportunidades, cite-se na ADI 551-1/RJ, em julgamento unânime do Plenário, bem como na ADI 1075 MC/DF, ter reconhecido que a vedação do confisco é princípio que se aplica, igualmente, a tributos e multas. Urge, dessa forma, que a jurisprudência administrativa tributária pátria, em consonância com os acertados precedentes do STF, proceda ao resguardo da coerência e integralidade do ordenamento jurídico brasileiro.

Por esse motivo, com fundamento no artigo 150, IV, da CF/88, entende dever ser reconhecido o caráter confiscatório da multa aplicada na hipótese em apreço, no percentual de 60% (sessenta por cento), para efeito, ao menos, de reduzir a cobrança das penalidades impostas a patamares condizentes com a Constituição. Ante o exposto, requer seja reconhecida a decadência dos créditos tributários relativos aos fatos geradores ocorridos em 31/01/2017, seja decretada a nulidade da Notificação Fiscal, tendo em vista os graves equívocos no levantamento fiscal, conforme exposto.

Caso não atendidos os pedidos anteriores, seja reconhecida a improcedência da infração imputada, tendo em vista a legítima redução da base de cálculo utilizada pela impugnante, conforme fundamentos explicitados e, subsidiariamente, caso não sejam acolhidos os pedidos anteriores, seja reduzido o valor da multa fixada de 60% para 20% do montante do débito principal apurado, em obediência ao princípio do não-confisco, estatuído no artigo 150, IV, da CF/88.

Informação Fiscal prestada pelo autuante, de fls. 59 a 61, após resumir os termos do lançamento e da impugnação apresentada, acata as ponderações da defesa relativas a decadência parcial, excluindo a parcela do crédito tributário cujos fatos geradores ocorreram em 31/01/2017. Retira, de igual modo, a Nota Fiscal apontada pela defesa como relativa à transferência de crédito. Após reproduzir o teor do artigo 266 do RICMS/12, bem como do Convênio ICMS 52/91, firma posição de que nenhuma das mercadorias insertas no levantamento, se revestem da condição de equipamento industrial, nem tampouco implementos agrícolas, sendo, simplesmente, equipamentos domésticos, de uso não industrial dado as suas características, potências e capacidades operacionais. Portanto estão fora do benefício fiscal.

Conclui no sentido de que, face ao exposto, e após a devida exclusão de parte do valor autuado, fica a Notificação Fiscal reajustada em seu valor de imposto, para R\$ 251,38, na forma do demonstrativo apresentado. Feita a devida correção, mantém a exigência do crédito tributário reclamado. Através do Domicílio Tributário Eletrônico, foi o contribuinte devidamente cientificado dos termos da Informação Fiscal, em 20/02/2023, pela sua leitura (fls. 66 e 67), protocolando manifestação em 03/03/2023, às fls. 69 a 90, na qual, quase que literalmente, repete os argumentos já postos quando da apresentação da impugnação, em momento anterior.

Conclui pela nulidade do lançamento, ou se assim não for o entendimento, pela sua improcedência. Repeti-los neste momento, entendo desnecessários. Retornando ao Notificante, este, da mesma forma, às fls. 100 a 102, repete os mesmos termos da Informação Fiscal anteriormente prestada. Foram os autos encaminhado pelo órgão preparador ao CONSEF em 15/06/2023 (fl. 107), recebidos no órgão julgador em 28/06/2023, e encaminhados a este relator em 01/02/2024 (fl. 107-v), tendo sido devidamente instruído e tido como apto a ser levado para julgamento.

VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, relativa à cobrança de ICMS impugnada pela Notificada.

Das peças e elementos constantes nos autos, se verifica que a formalização do procedimento de fiscalização se deu por meio da lavratura de Termo de Início de Fiscalização, em 08/02/2022, de acordo com o documento de fl. 05. Os documentos que suportam a acusação se encontram impressos às fls. 06 a 13 dos autos, e na mídia de fl. 16. Já a ciência do lançamento se deu por meio de mensagem enviada pelo Domicílio Tributário Eletrônico em 02/05/2022, por meio de leitura do Termo 222910075070, na forma do documento de fls. 15 e 15-v.

O Notificante, 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 do percentual 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 Notificada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da infração impugnada que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da precisa e objetiva peça de impugnação. Existe

questão prejudicial a ser analisada, a qual domina a argumentação defensiva apresentada pela empresa, qual seja, a da decadência para a ocorrência de janeiro de 2017.

A legislação, especialmente o Código Tributário Nacional (CTN), determina em seu artigo 150, § 4º, que “*o lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa, e se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação*”.

Nesta seara, destaco que durante muito tempo, subsistiu discussão acerca de qual seria o entendimento frente a questões de tal natureza, para reconhecimento ou não da existência da decadência: se deveria ser aplicado o disposto no artigo 173, inciso I, ou o artigo 150 § 4º do CTN. O entendimento predominante neste Órgão era de que prevalecia em tais hipóteses, a redação contida no Código Tributário do Estado da Bahia, (Lei 3.956/81), até mesmo após a edição pelo Supremo Tribunal Federal (STF) da Súmula Vinculante 08, a qual aplicável aos créditos tributários.

A Procuradoria Geral do Estado da Bahia, através da sua Procuradoria Fiscal, sustentou, igualmente, por largo período, inclusive junto ao Poder Judiciário, tal entendimento acima exposto, dissonante daquele predominante nas decisões dos Tribunais Superiores, sendo que após diversas derrotas judiciais na apreciação de tal matéria, repensou o entendimento anterior da mesma, culminando com a adoção dos denominados “Incidentes de Uniformização”, os quais visaram unificar o pensamento acerca de questões até então ensejadoras de inúmeros e acalorados debates.

Dentre tais “Incidentes de Uniformização”, destaco o de n.º PGE 2016.194710-0, cujo enunciado transcrevo: “*Entendimento firmado: Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150 § 4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que correspondia às operações declaradas*”.

E avança ainda mais o entendimento exposto, ao observar na seguinte Nota 1: “*Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, I do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação*”.

E tal raciocínio se reforça, a partir do Enunciado da Súmula 555 do STJ, a qual determina: “*Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa*”.

A se considerar a mesma, além dos dezenove Acórdãos tomados como paradigma, o que se verifica é que quando o contribuinte não declara e não paga o imposto, aplica-se a regra do artigo 173 do CTN, ou seja, o Fisco possui cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte para constituir o crédito tributário (não declarado e não pago); e, na hipótese de o

contribuinte declarar o que tem como devido, recolhendo tal valor, mas o Fisco entende que o contribuinte deveria ter declarado valor maior (ou seja, não houve declaração de uma diferença), aplica-se a regra do artigo 150 do CTN, pela qual o Fisco teria cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador para constituir a diferença não declarada/não paga, pois houve declaração/princípio de pagamento. E a justificativa para este entendimento reside no fato de o STJ ter adotado como critério para aplicação do artigo 173, inciso I, do CTN, a ausência de qualquer pagamento do tributo. Por outro lado, quando houver pagamento do tributo, ainda que parcial, aplica-se a regra decadencial do artigo 150, § 4º do CTN.

Tal raciocínio se manifesta num dos Acórdãos tidos como parâmetros pelo Tribunal, a saber, o AgRg no REsp 1.277.854: “*Deve ser aplicado o entendimento consagrado pela Primeira Seção, em recurso especial representativo da controvérsia, para a contagem do prazo decadencial de tributo sujeito a lançamento por homologação. O referido precedente considera apenas a existência, ou não, de pagamento antecipado, pois é esse o ato que está sujeito à homologação pela Fazenda Pública, nos termos do art. 150 e parágrafos do CTN. Assim, havendo pagamento, ainda que não seja integral, estará ele, sujeito à homologação, daí porque deve ser aplicado para o lançamento suplementar o prazo previsto no § 4º desse artigo (de cinco anos a contar do fato gerador). Todavia, não havendo pagamento algum, não há o que homologar, motivo porque deverá ser adotado o prazo previsto no art. 173, I do CTN*”.

Note-se que o “pagamento parcial” a que a jurisprudência do STJ invoca tem tal conotação de ser parcial na ótica do Fisco, isto é, comparado à totalidade do tributo tido como devido. Caso o “pagamento parcial” em questão fosse parcial sob a perspectiva do contribuinte, isso significaria que este teria declarado a totalidade do tributo, mas efetuado o pagamento apenas de parte dele. Logo, diante das colocações acima, não pode o julgador deixar de aplicar a orientação jurisprudencial, até pelo teor da acusação formulada (recolhimento a menor), ou seja, existiu o lançamento do imposto, e consequentemente a antecipação de pagamento, ainda que em valor inferior ao devido, e entendo, estribado no entendimento dos Tribunais Superiores, existir a hipótese de decadência parcial, por tais razões.

Aplicando o teor do 487, inciso II do Código de Processo Civil (CPC) em vigor, subsidiariamente ao RPAF/99, na forma do seu artigo 180, tal como firmado na impugnação apresentada:

“Art. 487. Haverá resolução de mérito quando o juiz:

(...)

II - decidir, de ofício ou a requerimento, sobre a ocorrência de decadência ou prescrição”.

Por tais razões, reconheço existir, ainda que parcialmente, decadência para o mês de janeiro de 2017. Eurico Marcos Diniz di Santi, em monografia Decadência sobre “fatos geradores” que decorrem de atividade interpretativa do contribuinte, *ex vi* do art. 150/CTN, e a jurisprudência do STJ sobre atos “ilícitos”, “pagamento antecipado” e “contagem do prazo do art. 173/CTN, que pode ser acessada no endereço eletrônico

www.apet.org.br/decadencia-sobre-fatos-geradores-que-decorrem-de-atividade-interpretativa-do-contribuinte-ex-vi-do-art-150-ctn-e-a-jurisprudencia-do-stj-sobre-atos-ilicitos-pagamento-antecipado-contagem/, nos diz a respeito do tema:

“O SPED e o SPED Fiscal são grandes sistemas de armazenamento de informações contábeis e fiscais, compartilhado entre o Fisco e os contribuintes: não são mais necessários livros e formulários em papel, sequer disquetes ou CDs. Agora tudo está disponível ao Fisco on line, nesse sistema comum... É, o tempo ‘encurtou’: a informação sobre os fatos geradores (necessários e suficientes), guardadas nos arquivos da empresa, que podia demorar até 5 anos para ser fiscalizada pelo Fisco, agora está disponível imediatamente, em tempo real. Com toda

essa tecnologia a favor do Fisco e dos contribuintes, as fiscalizações presenciais, única forma viável de a Administração Pública rever a apuração dos tributos na década de 60, viraram exceção: hoje em dia, muito antes de irem à empresa pessoalmente, os Auditores e Agentes Fiscais têm a oportunidade de analisar previamente as informações enviadas pelos contribuintes e otimizar seus recursos e seu capital humano com toda a contabilidade e a apuração dos tributos disponível no SPED Fiscal. Por isso, parecem injustificáveis teses baseadas meramente em interpretações conceptuais dos termos vagos do art. 150 do CTN ('atividade', 'homologação', 'pagamento' etc.) ou do art. 173 ('exercício', 'poderia' etc.) com a finalidade de ampliar o prazo decadencial".

E esclareço, ainda, quanto ao entendimento, a Súmula 12 do CONSEF, ao determinar que “*Para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração*”. Tendo a ciência do lançamento se dado de forma expressa em 02/05/2022, este deve ser o marco para a contagem da decadência.

Em relação aos argumentos defensivos de nulidade, de pronto não os posso aceitar, visto que como já dito, a acusação foi posta de forma clara e precisa pelo Notificante, tanto é assim que a Notificada veio aos autos, expondo as suas razões defensivas com coerência frente ao móvel da Notificação. Contrariamente ao pensamento defensivo, inexiste qualquer insegurança jurídica em relação a acusação e ao lançamento, que, conforme visto, seguiu rigorosamente a legislação quando de sua confecção, atentando para os princípios do processo administrativo fiscal, e assegurando o direito a ampla defesa do sujeito passivo, bem como o exercício do contraditório.

Assim, a acusação foi provada, e se encontra devidamente embasada em elementos da própria documentação acostada, não tendo sido verificada nenhuma das hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99, estando preenchidos todos os requisitos de validade e eficácia do lançamento, e a possibilidade de atender aos elementos previstos na legislação em vigor. Esclareço que o fato de existir inclusão equivocada de documento fiscal sem relação com o fato gerador indicado no lançamento, não se constitui em motivação para a nulidade aventureira, e a sua retirada, como efetivada, apenas consagra a busca da verdade material e justiça fiscal, não representando prejuízo para o contribuinte, ou para a liquidez do levantamento.

No mérito, diante da exclusão corretamente realizada pelo Notificante quanto da informação fiscal, da parcela abarcada pela decadência, bem como da Nota Fiscal 18.360, relativa a transferência de crédito acumulado de ICMS, indevidamente incluída no demonstrativo encartado às fls. 07 e 08, remanesceram apenas operações entendidas pelo Notificante como aquelas efetivamente não sujeitas a redução de base de cálculo, ao passo que o Notificado arguindo os termos do Convênio ICMS 52/91, se posiciona no sentido de ser devida a redução de base de cálculo aplicada.

Antes de analisar a Notificação e os argumentos defensivos apresentados pela empresa Notificada, inicialmente entendo pertinente externar a posição da Administração Fazendária do estado da Bahia, espelhada em posicionamentos como o adotado no Parecer DITRI 16.935/2013, ao analisar a matéria em tela, nos seguintes termos: “*EMENTA: ICMS. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. O benefício da redução de base de cálculo prevista no art. 266 do RICMS/BA e no Convênio ICMS nº 52/91 alcança exclusivamente as máquinas, aparelhos e equipamentos de uso industrial*”. De igual modo, e como maneira de demonstrar não ser entendimento isolado, posso mencionar trecho do Parecer 16.396/2013, que assim se posiciona em resposta a consulta específica sobre o alcance do multimencionado Convênio ICMS 52/91:

“*Temos, portanto, que as máquinas de lavar e as máquinas de costura indicadas acima encontram-se amparadas pelo Convênio ICMS nº 52/91 apenas quando destinadas ao uso industrial e, por conseguinte,*

a Consulente poderá se beneficiar da redução da base de cálculo prevista no referido acordo interestadual e no art. 266 do RICMS/BA nas operações que realiza com tais mercadorias, desde que esses produtos tenham esta destinação específica. Ao contrário, tratando-se de produtos destinados ao uso doméstico, não será aplicável o benefício supracitado”.

Esclareça-se que tal Convênio ICMS 52/91 e suas alterações posteriores, como já amplamente sabido, concedeu redução da base de cálculo nas operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas. Em consonância com o entendimento acima exposto, da Administração Tributária da SEFAZ, este CONSEF vem de forma reiterada se posicionando no sentido de que o Convênio ICMS 52/91 concede a redução da base cálculo nas operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas arrolados em seu Anexo I, onde não se aventa a possibilidade de tal benefício fiscal abranger equipamentos de uso doméstico, ou seja, de uso não profissional.

Como exemplo da posição pacificada neste órgão, posso invocar os Acórdãos CJF 0216-12/19 e CJF 0374-12/19. Do Acórdão CJF 0374-12/19, destaco a posição do julgador de piso, mantida quando do julgamento do Recurso Voluntário: “*De fato, os produtos alcançados pelo benefício têm características próprias, claramente definidas e alcançadas especificamente as operações com máquinas, aparelhos e equipamentos para uso industrial. Dessa forma, fica evidente que benefício não se aplica a qualquer máquina, aparelho ou equipamento e não autoriza a sua extensão às operações com máquinas, aparelhos ou equipamentos destinados a uso doméstico. Ademais, há de se considerar o que dispõe o art. 111 do CTN, que impõe a interpretação da legislação tributária de forma literal, quando se tratar de concessão de benefícios fiscais. Resta concluir que a autuação é procedente*”.

Já no Acórdão CJF Nº 0216-12/19 assim entendeu o voto condutor: “*Neste sentido, a denominação do Convênio ICMS 52/91 indica ‘Concede redução da base de cálculo nas operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas’, bem como a sua Cláusula primeira estabelece que ‘Fica reduzida a base de cálculo do ICMS nas operações com máquinas, aparelhos e equipamentos industriais’ (grifo nosso). Logo, o incentivo de redução de base de cálculo, instituído no referido Convênio, não contempla os equipamentos que, embora mencionados no Anexo I, foram fabricados e comercializados com destino ao uso doméstico, pois não atende a finalidade do benefício fiscal, nem a previsão literal da sua cláusula primeira do Convênio, que restringe o benefício aos equipamentos industriais.*

Pelo exposto, considero correta a fundamentação contida na Decisão ora recorrida que o benefício da redução da base de cálculo só se aplica na comercialização dos produtos objeto de comercialização (máquinas de lavar) sob o amparo pelo Convênio ICMS nº 52/91 apenas quando destinadas ao uso industrial, conforme expresso na Cláusula I do referido Convênio ICMS”.

Estes são apenas dois exemplos, dentre os inúmeros outros que podemos elencar sobre o tema. Posso, ainda, incorporar ao presente voto, decisão exarada pelo Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, que através da 2ª Câmara de Julgamento, prolatou o Acórdão 22.128/19/2ª, datado de 23/05/2019, cujos trechos destaco pela clareza e caráter didático ali presente:

“Cumpre salientar, de início, que, em relação à imputação de retenção e recolhimento a menor de ICMS/ST, a redução de base de cálculo é considerada isenção parcial, nos termos do inciso XV do art. 222 do RICMS/02.

Sendo assim, para a aplicação da redução prevista no Convênio ICMS nº 52/91, reproduzida nos itens 16 e 17 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, há de prevalecer a regra de interpretação literal, conforme dispõe o art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN). Logo, a expressão ‘industriais’, constante da Cláusula Primeira do Convênio e do Item 16 do Anexo IV do Regulamento, deve ser considerada para fins de interpretação da norma, bem como a expressão ‘agrícolas’, prevista na Cláusula Segunda do Convênio e no item 17 do citado Anexo IV do RICMS/02.

Para aplicação da redução de base cálculo sob análise é necessário que o aparelho, máquina ou equipamento esteja adequadamente enquadrado na descrição e na classificação constantes da Parte 4

do Anexo IV e que possa ser caracterizado como produto “industrial”, considerado como tal aquele cujas características o tornem apropriado para uso em indústrias, ainda que eventualmente, na fase final do ciclo comercial, venha a ser adquirido para uso residencial. Ainda que esse critério não seja o mais adequado, haja vista a necessidade de interpretação caso a caso, busca-se a delimitação de uma característica ontológica da coisa.

Importante esclarecer, que a norma em momento algum condiciona a fruição do benefício à destinação do bem, mas a uma característica inata ao mesmo. Fato que traz inúmeras dificuldades em sua aplicação. Por outro lado, a redução em questão não se aplica em relação à máquina ou ao aparelho ou ao equipamento considerado apropriado para outros usos (por exemplo, doméstico), ainda que eventualmente venha a ser adquirido por uma indústria.

Mesma análise deve ser observada em relação à máquina e implemento, agrícolas, relacionados na Parte 5 do Anexo IV do RICMS/02, considerados como tais aqueles cujas características os tornem apropriados para uso em empreendimentos agrícolas. Noutro giro, um equipamento originariamente pensado para utilização agrícola ou industrial, caso seja adquirido para uso doméstico não extrai ao contribuinte a possibilidade de fruição do benefício.

O procedimento adotado pela Impugnante quanto à utilização da redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS nº 52/91, c/c itens 16 e 17 do Anexo IV do RICMS/02, em relação à determinada parcela dos bens relacionados no Auto de Infração não encontra respaldo na legislação.

(...)

Verifica-se que a utilização do benefício fiscal está condicionada a que os aparelhos e/ou equipamentos beneficiados sejam industriais (sejam destinados ao uso industrial) ou agrícolas (sejam destinados ao uso agrícola), condição esta reproduzida nos itens 16 e 17 do Anexo IV do RICMS/02, a saber:

(...)

Observa-se que a restrição consubstanciada na exigência de se tratar de equipamento “industrial” ou “agrícola” está prevista tanto no convênio, como na legislação mineira, como se verifica dos dispositivos supratranscritos.

Parcela das mercadorias relacionadas no Auto de Infração não preenchem os requisitos necessários à fruição do benefício. Nasce ai a necessidade de fixação de uma definição ou critério subjetivo para delimitação daquilo que deveria ou poderia ser considerado equipamento agrícola ou industrial.

(...)

O trabalho fiscal partiu da premissa de que os produtos relacionados no AI, produzidos e comercializados pela Impugnante, destinavam-se ao uso doméstico, portanto não sujeitos à aplicação da redução. Nesse sentido, o trabalho interpretativo vinculado ao presente julgamento, cinge-se à necessidade de se verificar a característica do bem considerado. Não há divergência legal de que a redução da base de cálculo não passa pela avaliação da real destinação do bem.

Desta forma, imperioso buscar elementos que possam trazer a vocação original do produto, se é que isso seria possível, para que a partir daí seja verificada a possibilidade de utilização da redução da base de cálculo. A Impugnante traz em sua defesa vários documentos e elementos no intuito de demonstrar que os produtos considerados, usualmente são utilizados em atividades agrícolas e/ou industriais.

A Fiscalização por outro lado se bate nas informações existentes no sítio eletrônico da fabricante e manuais técnicos. Ocorre, primeiramente, que o fato de um produto ou mercadoria poder ter aplicação ou utilização doméstica, não lhe extrai a característica originária”.

Assim, com a devida vénia, diante de todas as considerações acima postas, não posso acolher a sustentação defensiva de que a redução da base de cálculo deve ser aplicada às mercadorias

cujas NCM estejam previstas no Convênio, independentemente de sua destinação, razão pela qual julgo subsistente a infração quanto a este aspecto. Por tal razão, as referências jurisprudenciais trazidas pela defesa não podem ser acolhidas, pelo fato de não serem vinculantes, apenas produzindo efeitos para as partes litigantes.

Em relação a multa indicada no percentual de 60%, considerada pela defesa como abusiva, observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles, de maior 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, 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.

O professor 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*”.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário. 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.

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 percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

O Agente Fiscal, no momento do 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, não se pode arguir, arbitramento da multa sugerida, diante do seu caráter legal e cuja aplicação é obrigatória, nos termos da legislação, não estando ao talante de quem quer que seja.

Por fim, para sepultar qualquer discussão a respeito, frente às colocações defensivas, menciono duas decisões do STF: A primeira, através da sua 1ª Turma, ao analisar o AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 833.106 GOIÁS, assim decidiu:

"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".

Em tal decisão, o Relator, Ministro Marco Aurélio Melo, assim se manifestou:

"A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário da Justiça de 18 de agosto de 2011.

Ante o exposto, dou provimento ao recurso para, reformando o acórdão recorrido, assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%, devendo ser refeitos os cálculos, com a exclusão da penalidade excedente, a fim de dar sequência às execuções fiscais".

Na segunda, o Ministro Luís Roberto Barroso, ao apreciar o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 1.092.673/GO, julgado pela 2ª Turma do STF, em 26/10/2018:

"...O Ministro Luiz Fux, Relator do RE 736.090-RG, em sua manifestação no Plenário Virtual, consignou o seguinte:

'[...] Discute-se, na espécie, a razoabilidade da multa fiscal qualificada em razão de sonegação, fraude ou conluio, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição não paga, não recolhida, não declarada ou declarada de forma inexata (atual § 1º c/c o inciso I do caput do artigo 44 da Lei federal nº 9.430/1996), tendo em vista a vedação constitucional ao efeito confiscatório na seara tributária'.

7. Quanto ao mérito, a pretensão recursal não merece prosperar. Tal como constatou a decisão agravada, em relação ao valor máximo das multas punitivas, esta Corte tem entendido que são confiscatórias aquelas multas que ultrapassam o percentual de 100% (cem por cento) do valor do tributo devido.

8. Nas palavras do Ministro Marco Aurélio, ‘embora haja dificuldade, como ressaltado pelo Ministro Sepúlveda Pertence, para se fixar o que se entende como multa abusiva, constatamos que as multas são acessórias e não podem, como tal, ultrapassar o valor do principal’ (ADI 551, Rel. Min. Ilmar Galvão). Nesse sentido, confirmaram-se os julgados:

'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 833.106-AgR, Rel. Min. Marco Aurélio).

'AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. MULTA FISCAL. PERCENTUAL SUPERIOR A 100%. CARÁTER CONFISCATÓRIO. ALEGADA OFESA AO ART. 97 DA CONSTITUIÇÃO. INEXISTÊNCIA. 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.

II A obediência à cláusula de reserva de plenário não se faz necessária quando houver jurisprudência consolidada do STF sobre a questão constitucional discutida.

III Agravo regimental improvido'. (RE 748.257-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski)".

Esclareço mais uma vez que a multa aplicada na presente autuação foi de 60%, ou seja, não houve penalidade em valor maior do que o devido a título de imposto. Assim, não posso acolher as decisões trazidas pela defesa neste sentido.

A jurisprudência do STF tem se pautado, como mencionado, 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.

Neste sentido, e em reforço ao anteriormente firmado, lembro que se encontra sob apreciação do próprio STF, com repercussão geral decidida à unanimidade, o Tema 1195, que trata as possibilidade de fixação de multa tributária punitiva, não qualificada, em montante superior a 100% do tributo devido, o que leva à óbvia conclusão de aceitação pela Corte, de multas por infração no patamar de até o valor do imposto devido, em consonância, inclusive, com as decisões acima mencionadas, o que também invalida a argumentação do sujeito passivo. Ainda sobre tal tema e como exemplo, posso mencionar trechos do posicionamento do Ministro Luiz Fux, datada de 17/12/2021, quando do julgamento do RE 1.335.293, que se tornou o Tema 1.195 de repercussão geral:

"Ab initio, cumpre delimitar a questão controvertida nos autos, qual seja: possibilidade de fixação de multa tributária punitiva, não qualificada, em montante superior a 100% (cem por cento) do tributo devido. A matéria aqui suscitada possui densidade constitucional suficiente para o reconhecimento da existência de repercussão geral, competindo a esta Suprema Corte definir, em face do não-confisco na esfera tributária (artigo 150, IV, da Constituição Federal), parâmetros para o limite máximo do valor da multa fiscal punitiva, não qualificada pela sonegação, fraude ou conluio, especificamente os valores superiores a 100% do tributo devido, considerado percentual fixado nas legislações dos entes federados.

(...)

Nada obstante, oportuno destacar que esta Corte, em algumas oportunidades, considerou confiscatórias, sob uma ótica abstrata, multas fiscais fixadas em montantes desproporcionais à conduta do contribuinte, mormente quando ultrapassam o valor do tributo devido. Nesse sentido:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. §§ 2.º E 3.º DO ART. 57 DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS DA CONSTITUIÇÃO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. FIXAÇÃO DE VALORES MÍNIMOS PARA MULTAS PELO NÃO-RECOLHIMENTO E SONEGAÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS. VIOLAÇÃO AO INCISO IV DO ART. 150 DA CARTA DA REPÚBLICA.

A desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Ação julgada procedente. (ADI 551, Rel. Min. Ilmar Galvão, Plenário, DJ de 14/2/2003).

DIREITO TRIBUTÁRIO. SEGUNDO AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ALEGADA SEMELHANÇA COM A MATÉRIA DISCUTIDA NO RE 736.090. INOCORRÊNCIA. MULTA PUNITIVA. PERCENTUAL DE 25% SOBRE O VALOR DA OPERAÇÃO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. REDUÇÃO DO VALOR DA MULTA. IMPOSSIBILIDADE DE O PODER JUDICIÁRIO ATUAR COMO LEGISLADOR POSITIVO.

1. O paradigma de repercussão geral (Tema 863 da RG) aplica-se exclusivamente para a fixação do limite máximo da multa fiscal qualificada prevista no art. 44, I, § 1º, da Lei nº 9.430/1996.

2. Em relação ao valor máximo das multas punitivas, esta Corte tem entendido que são confiscatórias aquelas que ultrapassam o percentual de 100% (cem por cento) do valor do tributo devido. Precedentes.

3. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido de não competir ao Poder Judiciário atuar como legislador positivo para estabelecer isenções tributárias ou redução de impostos. Precedentes.

4. Agravo interno a que se nega provimento. (ARE 905.685-AgR-segundo, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, DJe de 8/11/2018).

(...)

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. (ARE 1.307.464-ED-AgR, Rel. Min. Edson Fachin, Segunda Turma, DJe de 7/6/2021)"

Pelas menções acima, se vê que tratam de multas acima do patamar de 100% do imposto, e não igual a 60% do imposto, sendo estas (igual até o valor do imposto) consideradas legais e constitucionais, inclusive em decisões mais recentes do que aquelas trazidas na impugnação, as quais, pelos motivos citados, não posso acolher.

Da mesma forma, por se tratar de descumprimento de obrigação principal, não cabe qualquer afastamento ou redução do percentual aplicado, nos termos do artigo 42, § 8º da Lei 7.014/96 devidamente já revogado daquele diploma legal, através da Lei 12.605, de 14/12/12, DOE de 15 e 16/12/12, efeitos a partir de 15/12/12.

Pelas expostas razões, a Notificação Fiscal é julgada parcialmente procedente, na forma da seguinte demonstração:

2017

Novembro R\$ 55,19

Dezembro R\$ 32,11

2018

Janeiro R\$ 32,11

Fevereiro R\$ 21,80

Abril R\$ 22,63

Maio R\$ 14,40

Junho R\$ 28,08

2019

Junho R\$ 8,27

Setembro R\$ 36,79

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, à unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** a Notificação Fiscal nº. 232943.0027/22-0, lavrada contra MAGAZINE LUIZA S. A., devendo o contribuinte ser intimado a recolher ICMS no valor de R\$ 251,38, além da multa de 60% prevista no artigo 42, inciso II, alínea “a”, da Lei 7.014/96, bem como os acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de março de 2024

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - JULGADOR