



A. I. N° - 279692.0031/24-2
AUTUADO - CLARO S.A.
AUTUANTE - PAULO ROBERTO SILVEIRA MEDEIROS
ORIGEM - DAT METRO / IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 03/07/2025

6^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0111-06/25-VD**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. O crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de bens destinados ao ativo permanente é utilizado à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, calculado de acordo com o índice ou fator determinado com base na proporção das operações ou prestações tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período. Procedimento da empresa autuada não obedece ao disposto na legislação vigente. Razões defensivas não conseguem elidir a acusação, não podendo ser acolhido o seu “método próprio” de apuração dos saldos do CIAP através do que chama “estorno indireto”. Infração mantida. Negado o pleito para realização de diligência/perícia. Mantido o percentual de multa aplicado. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 19 de dezembro de 2024 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 869.979,22, além de multa de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. 001.003.012. Utilizou crédito fiscal de ICMS relativo a entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação, nos meses de janeiro a dezembro de 2020.

Informa o autuante: “Causando recolhimento a menor do ICMS, pois foram excluídos a menor, do saldo mensal acumulado do CIAP, os valores dos créditos mensais de ICMS sobre as desincorporações do ativo permanente ocorridas durante os meses de janeiro a dezembro de 2020.

Tudo apurado conforme Instrução Normativa N° 53/2013, EFD's de apuração, entradas e saídas e planilhas do CIAP_2020” entregues pelo contribuinte após intimação, anexos A, B e B-1, que foram entregues ao contribuinte via DTE. Foram também infringidos os Art. 93, inciso V, alínea ‘a’ e o Art. 97, inciso XII do Decreto 6.284/97 do RICMS/BA”.

A autuada, por seus advogados, constituídos nos termos do documento de fls. 36 a 44-v, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 25 a 34, no qual, após resumir os fatos, aponta que segundo a descrição da infração que consta do corpo do Auto de Infração, se entendeu que o creditamento indevido decorreu da falta de exclusão do saldo mensal acumulado do CIAP dos valores dos créditos mensais de ICMS sobre desincorporações do ativo permanente ocorridas durante o período autuado.

Como restará comprovado, ao contrário do que consta na fundamentação do lançamento, o suposto creditamento a maior efetuado decorreu de divergência quanto ao método de apuração do saldo acumulado, adianta.

Indica que os equívocos incorridos neste lançamento decorrem da desconsideração pela Fiscalização de que:

- Todos os créditos de ICMS decorrentes das entradas de bens no ativo permanente foram baixados após o prazo de 48 meses, assim como as desincorporações;
- Diversas saídas que foram utilizadas como base de cálculo para a autuação sequer foram relacionadas no saldo acumulado do CIAP, razão pela qual não se demonstra cabível a exigência do tributo na saída dos bens aos estabelecimentos próprios em razão da inexistência de tomada dos créditos durante o período em que ficaram no ativo imobilizado; e
- Nas saídas mensais de ativo relativas a operações interestaduais há várias operações sujeitas à alíquota de 12%, enquanto no lançamento aplicou-se a alíquota interna de 18% em todos os casos;

Ademais, a multa aplicada no patamar de 60% (sessenta por cento) extrapola os limites da razoabilidade e viola claramente o Princípio do Não Confisco.

Por tais razões, será demonstrado adiante que não merece respaldo a autuação em comento, haja vista a aplicação dos estritos termos constantes da legislação específica para o aproveitamento dos créditos de ICMS provenientes da aquisição de bens para compor seu ativo fixo, devendo o Auto de Infração ser integralmente cancelado.

No mérito, argui que ao contrário do quanto alegado pela Autoridade Fiscalizadora, realizou as devidas baixas mensais nos créditos de ICMS, decorrentes dos bens incorporados ao seu ativo permanente, após o término do prazo de 48 (quarenta e oito) meses, isto relativamente ao período de 2020.

Isto porque, conforme previsão estabelecida pelo artigo 20, § 5º, inciso I da Lei Complementar 87/96, o direito do crédito de bens destinados ao ativo permanente é fruído durante o período de 48 (quarenta e oito meses) meses contados a partir da entrada de cada bem ou mercadoria no estabelecimento, arremata.

Desta forma, de acordo com o disposto no inciso VII, do parágrafo quinto, do artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96, acima exposto, ao término do prazo de 48 (quarenta e oito) meses, os créditos não utilizados pelo contribuinte deverão ser estornados, conclui.

Aduz ter a Fiscalização entendido que teria se creditado do ICMS a maior, em razão da ausência de exclusão do saldo mensal acumulado do CIAP dos valores dos créditos mensais sobre as saídas do ativo permanente ocorridas durante o exercício de 2020, como se verifica na planilha ora apresentada que indica a divergência.

Argumenta que o fundamento sobre o qual este Auto de Infração está baseado não se sustenta, na medida em que realizou as baixas mensais nos créditos de ICMS decorrentes dos bens incorporados ao seu ativo permanente após o término do prazo de 48 (quarenta e oito) meses, assim como quando realizou a desincorporação para transferência dos bens.

Ressalta ter realizado devidamente as baixas dos créditos ao efetuar as transferências das mercadorias entre seus estabelecimentos próprios, como se comprova por meio da análise dos registros contidos em sua EFD do período (Doc. nº 03).

Registra que tal afirmação pode ser verificada facilmente por meio da planilha anexa (Doc. nº 04 – Análise Baixas 2020), em que listou todas as Notas Fiscais autuadas indicando cada uma das que integravam o saldo acumulado e que tiveram seus créditos estornados quando o ativo imobilizado foi baixado.

Como exemplo, colaciona imagem da Nota Fiscal de Chave Eletrônica nº 29200840432544084570554350000077551730606756 que teve sua baixa registrada por meio da EFD e foi realizado o estorno dos créditos ao Estado da Bahia.

Considera ser necessária a realização da análise da documentação apresentada nos autos para a comprovação de que houve a baixa dos bens do ativo imobilizado e a realização do estorno dos créditos exigidos.

Para além dos argumentos referentes à efetiva realização do estorno dos créditos tributários,

enfatiza que a Fiscalização visa exigir o ICMS em razão da falta de estorno de crédito que jamais foi utilizado.

Nos termos comprovados na documentação juntada aos autos, os bens que foram adquiridos e que compõem a grande maioria das Notas Fiscais utilizadas como base para o cálculo da autuação jamais foram incluídos no coeficiente do CIAP da empresa, garante, uma vez que não houve qualquer creditamento na entrada de tais bens no ativo permanente.

Frisa que a Fiscalização realizou o filtro de todas as saídas de CFOP 6552 no período e procedeu com a autuação em bloco, sem a verificação de que a maior parte dos bens que integravam as notas fiscais autuadas jamais fizeram parte do saldo acumulado do CIAP, uma vez que se tratam de bens ligados à prestação de serviços que não tem relação com a incidência do ICMS, bens que foram encaminhados ao ativo imobilizados e são isentos, e bens que já tiveram todos os créditos utilizados durante o período de 48 meses, impossibilitando a exigência de ICMS em razão da não realização de estorno quando tais bens foram retirados do ativo imobilizado.

Nesse sentido, colaciona a Nota Fiscal com a Chave Eletrônica nº 29200140432544019328554030000485801497218468, utilizada como base para o cálculo da autuação, com a aplicação da alíquota de 18% sobre o total da nota emitida na transferência dos bens entre os estabelecimentos próprios.

Pontua que a Nota Fiscal supramencionada foi utilizada como base de cálculo para a aplicação da alíquota de 18% para exigência do ICMS que supostamente não foi estornado quando o bem foi retirado do ativo imobilizado da empresa e teve a saída comprovada de seu estabelecimento.

Diz que, por meio da análise da EFD colacionada aos autos e das Notas Fiscais que compõem a autuação (Doc. nº 05), não é possível verificar o estorno dos créditos que jamais foram utilizados. Em outras palavras, a Fiscalização busca exigir tributo do que nunca foi utilizado, caracterizando evidente *bis in idem* e a ilegalidade da autuação.

Sendo assim, por ser evidente o estorno e baixa dos itens que foram excluídos do ativo imobilizado, bem como pelo fato da autuação englobar em sua base de cálculo os itens que integravam o ativo imobilizado e não deram ensejo à tomada de crédito, solicita o cancelamento integral do Auto de Infração ora combatido.

Consigna que a fiscalização estadual considerou neste lançamento apenas a alíquota interna de 18% (dezoito por cento), referente à aquisição interna de bens, sem observar que parte das operações se trata de saídas interestaduais com alíquota de 12%, conforme (Doc. nº 04 – Formato Excel) apresentado.

Garante, conforme mencionado anteriormente, procedeu com a baixa dos itens do ativo imobilizado com o estorno dos créditos, não se demonstra cabível a exigência do estorno sob a alíquota de 18% (dezoito por cento), aplicada de forma indiscriminada, consiste em verdadeiro *bis in idem*.

Portanto, entende que caso a Fazenda Estadual tivesse procedido com o dever de diligência que lhe é exigido pela legislação respectiva, deveria ter sido, ao menos, subtraído do valor autuado os valores correspondentes aos estornos do ICMS realizados, o que ensejaria valores substancialmente menores a serem estornados para o ano de 2020, sob pena de violação ao princípio da não cumulatividade e perpetuação do malsinado *bis in idem*.

Não obstante o quanto alegado até aqui, a situação fática enfrentada se mostra ainda mais descabida quando da análise do valor atingido em virtude da multa aplicada, qual seja, no percentual de 60% do valor do ICMS ilegalmente exigido, eis que apresenta caráter notoriamente confiscatório.

Mostra que o Princípio do Não Confisco em matéria tributária tem aplicação direta quanto à obrigação principal, na medida em que a própria Constituição Federal veda a utilização do tributo com efeito confiscatório.

Além disto, argui que parte expressiva da doutrina entende aplicável o Princípio do Não Confisco

também ao encargo punitivo, partindo do pressuposto de que tal princípio é corolário do Princípio da Propriedade e relaciona-se com os Princípios da Capacidade Contributiva e da Proporcionalidade.

Neste ponto, ressalta que a multa aplicada, no patamar de 60% extrapola os limites da razoabilidade, tendo em vista que a conduta do contribuinte não ensejou a aplicação de tamanha penalidade.

Destaca ser a multa tributária prestação pecuniária compulsória, incidente em decorrência da prática de um ilícito (descumprimento de obrigação ou não pagamento do tributo na data prevista), diferenciando-se do tributo, que decorre normalmente de fato lícito (à exceção do disposto no artigo 118, inciso I, do Código Tributário Nacional).

Argumenta ser a sua natureza punitiva ou cominatória, na medida em que figura como meio coativo para induzir ao cumprimento de deveres tributários instrumentais ou prevenir o ilícito fiscal, ou seja, a infração substancial ou material.

Considera que em face disso, para que a multa conserve as suas funções de punir, reprimir e ressocializar, não pode deixar de observar o parâmetro constitucional do não-confisco, aplicável à obrigação principal, visto que sua imposição tem como finalidade última garantir o recolhimento do tributo.

Ademais, não se pode olvidar que a multa tributária merece o mesmo regime jurídico do tributo para efeito de cobrança e, no momento do lançamento, passa a ser parte integrante do próprio crédito tributário, na sua acepção mais ampla (§ 3º do artigo 113 do Código Tributário Nacional), o que constitui forte indicativo da necessidade de aplicação das garantias do sistema constitucional tributário também a este encargo, finaliza.

Conforme se verifica, no presente caso, a multa, no patamar exorbitante em que foi aplicada pelo Estado, representa uma desproporcionalidade gritante quando comparada com o valor do imposto devido, sendo certo que a multa respectiva no percentual de 60%, autoriza sua redução, uma vez que o fato de a multa estar prevista em lei não dispensa a análise da validade do dispositivo, além de não haver impedimento à redução da multa, expurgando-a do excesso inconstitucional.

Por estas razões, é de fácil conclusão que o malfadado lançamento não pode prosperar, tendo em vista que o mesmo se encontra eivado de diversos vícios que maculam a presente cobrança.

Nos termos dos artigos 23, § 3º, e 145 do Decreto nº 7.629/99, pugna pela determinação da baixa dos autos em diligência, uma vez que a Fiscalização não considerou quaisquer dos valores baixados, tornando imprescindível a remessa dos autos ao Perito Fiscal para reapuração do valor que, caso exista, seja efetivamente devido pelo contribuinte.

Reputa ser a diligência ora requerida absolutamente essencial para que não restem dúvidas quanto à ilegalidade da exigência, sendo impossível a qualquer julgador analisar o caso sem o saneamento das questões ora apontadas, sob pena de objetivo desrespeito aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contrário e, ainda, ao desrespeito ao primado da busca pela verdade material que orienta e vincula a atuação da Administração Pública.

Em atenção às previsões do parágrafo único do artigo 145 do Decreto Estadual nº 7.629/99, indica a seguir os quesitos a serem respondidos pelo perito.

Destaca que os documentos ora apresentados poderão ser acessados no link indicado.

Além da documentação já acostada aos autos, informa que possui, em seu estabelecimento, outros subsídios documentais que poderão ser acessados pelo perito, tal como o foram pelas Autoridades Fiscais.

Por fim, protestando pelo deferimento da realização de diligência, indica sua assistente técnica.

Pelo exposto, considerando todos os argumentos aqui expendidos, requer seja integralmente provida a presente Impugnação para que seja reconhecida a insubsistência o Auto de Infração lavrado, determinando-se seu cancelamento imediato, ante o estrito cumprimento das disposições

constantes da Lei Complementar nº 87/96 para cálculo do saldo credor acumulado CIAP.

Caso não se entenda, de imediato, pelo cancelamento integral da autuação, o que se admite em prestígio à argumentação, requer sejam baixados os autos em diligência, nos termos dos artigos 23, § 3º e 145 do Decreto nº 7.629/99, para que se verifiquem os pontos aduzidos e que demonstram cabalmente a ilegalidade da exigência.

Subsidiariamente, requer seja reconhecida, ao menos, a violação aos Princípios do Não Confisco, Razoabilidade e Proporcionalidade ao imputar multa punitiva no patamar exorbitante de 60%, pleiteando-se sua anulação ou ao menos a necessidade de sua redução.

Por fim, pugna, nos termos do artigo 272, § 2º do Código de Processo Civil, sejam todas as notificações, intimações ou publicações atinentes ao feito realizadas em nome de seus advogados indicados, de forma conjunta, no endereço apontado, sob pena de nulidade.

Informação Fiscal prestada pelo autuante às fls. 58 a 76, esclarece ter a autuada utilizado crédito fiscal de ICMS relativo a entrada de bem do ativo imobilizado, apropriando-se de valor superior ao permitido pela legislação, causando recolhimento a menor do imposto, pois foram excluídas a menor, do saldo mensal acumulado do CIAP, os valores dos créditos mensais de ICMS sobre as desincorporações do ativo permanente ocorridas entre janeiro e dezembro de 2020.

Informa preliminarmente, possuir o CONSEF diversos Acórdãos sobre o tema em questão e referentes ao mesmo contribuinte, como os Acórdãos CJF N°s 0309-11/14, CJF 0168-12/18, CJF 0275-11/15, CJF 0022-11/18, JJF 0101-01/14, JJF 0169-01/17, CJF 0167-12/18, JJF 0192-01/14, CJF 0021-11/18, copiando excertos de votos de alguns deles.

Após reproduzir os argumentos defensivos, destaca ter apurado o valor do crédito mensal do CIAP a utilizar na forma determinada pelo RICMS/BA e o mesmo está demonstrado de forma didática e detalhada das colunas “B” até a coluna “J” do Anexo A (fl. 05) e que assim como os demais Anexos que compõem o feito (fls. 04 a 08 e 18), estão baseados em documentação comprobatória e entregues ao contribuinte.

Diz que no cálculo para a correta apuração do valor do crédito mensal do CIAP a utilizar, constante na coluna “J” do Anexo A (fl. 05), se faz necessário ter valores mensais de cinco elementos:

- a) saldo mensal acumulado do CIAP do mês anterior (dezembro de 2019), cujo valor consta na coluna “b” do Anexo A;
- b) Da soma dos valores mensais das baixas totais do ativo permanente cujos montantes constam na coluna “c” do Anexo A, e são compostos por: Saldo mensal do CIAP do mês anterior, cujo valor consta coluna “b” do Anexo A e da soma dos valores mensais das baixas totais do ativo permanente e cujos totais se encontram na coluna “c” do Anexo A, composta pelas baixas das saídas mensais de ativo permanente ocorridas no exercício de 2020, cujos valores constam na coluna “b” do Anexo B (fl. 06) e da cessação de utilização do crédito fiscal do quadriênio – entradas mensais de ativo permanente que concluíram o ciclo de quarenta e oito meses de direito ao uso do crédito do CIAP, cujos totais constam na coluna “c” do Anexo B (fl. 06);
- c) Dos valores das entradas mensais de ativo permanente ocorridas no exercício de 2020, constantes na coluna “e” do Anexo A;
- d) Do coeficiente de creditamento mensal, inseridos na coluna “i” do Anexo A;
- e) Do crédito mensal do CIAP utilizado pela impugnante, constante da coluna “i” do Anexo A.

Explica que de posse dos valores mensais acima descritos, calculou o valor do crédito mensal do CIAP a utilizar, cujas fórmulas estão devidamente demonstradas de forma didática e detalhada no cabeçalho das colunas “B” até a coluna “J” do Anexo A.

Esclarece que dos cinco elementos acima citados e utilizados pela Fiscalização quando da elaboração do CIAP, todos tiveram seus valores mensais extraídos da EFD e arquivos/planilhas pertencentes a empresa autuada entregues à Fiscalização da SEFAZ em resposta a intimação (fls.

10 a 14), disponibilizados na fl. 18 dos autos em meio magnético, os quais foram nomeados pelo sujeito passivo como “AT FISCALIZAÇÃO do arquivo CIAP_01_2020_BA” e assim por diante até o mês 12_20_BA.

Passa, então, a detalhar os valores mensais dos cinco elementos:

- a) O valor mensal do saldo acumulado do CIAP do mês anterior, no caso, dezembro de 2019, como consta na coluna “b” do Anexo A é de R\$ 121.041.286,08, originário do valor constante na célula do cruzamento da coluna “d” com a linha 13 da planilha “AT FISCALIZAÇÃO do arquivo CIAP_01_2020_BA” da impugnante.
- b) A origem dos valores mensais das baixas totais do ativo permanente cujo montante consta na coluna “C” do Anexo A é a soma das seguintes baixas: o valor mensal das baixas de saídas mensais de ativo permanente ocorridas no exercício de 2020, constantes na coluna “B” do Anexo A, resultante da soma mensal do valor do ICMS das Notas Fiscais e Saídas.

Assim sendo, conforme auditoria realizada na planilha “ANÁLISE Baixas 2020” constatou que a empresa admite em sua planilha, especificamente na coluna “M – VALOR BAIXA” por ela calculado e na coluna “N – CLASSIFICAÇÃO BEM - CLARO” e nas subclassificações: “Não relacionadas no CIAP” e “Baixa por emissão de Nota Fiscal de Transferência”, que não realiza a maioria das baixas do exercício de 2020 em seu livro CIAP como determina o RICMS/12 e quando as realiza, o faz com valores a menor.

Apresenta tabela resumo, onde apurou diferença a favor da Fazenda Pública de R\$ 4.771.235,14.

Observa que as baixas realizadas pela impugnante e que totalizam R\$ 133.803,47 já foram consideradas quando do cálculo da cobrança do CIAP, precisamente na coluna “K” do Anexo A, onde tais valores estão diluídos mensalmente no crédito mensal do CIAP utilizado pela autuada.

Abordando as transferências interestaduais, lembra não ser a primeira vez que a empresa é autuada por não efetuar as baixas das desincorporações, principalmente nas saídas referentes ao CFOP 6552 (Transferências de bem do ativo imobilizado para outros estados), o que representa 99,80% das desincorporações de ativo permanente da empresa, ocorridas no exercício de 2020, ficando assim constatado o motivo da utilização a maior de crédito de CIAP.

Aduz que a operação de transferência interestadual de bens do ativo permanente tem a ver com as regras do CIAP apenas no que se refere aos valores de créditos de ICMS a serem baixados, como se observa no Anexo B-1, onde realizou os procedimentos de baixa dos créditos fiscais destas transferências, respeitando o disposto no artigo 309, § 2º, inciso V do RICMS/BA, copiado.

Assevera que em desconformidade com o artigo acima indicado, determinado pela legislação, o contribuinte, com sua forma de cálculo, cometeu grave infração por não ter efetuado as baixas referentes às alienações dos bens do ativo permanente, ocorridas no exercício de 2020, ficando, assim, os créditos fiscais sendo utilizados *“ad aeternum”*, e por consequência, causando recolhimento a menor do ICMS.

Mostra outro agravante neste procedimento adotado pela autuada, qual seja, além de desejar utilizar os créditos fiscais *“ad aeternum”* no estado da Bahia, por não efetuar as baixas do ativo permanente, alienados no exercício de 2020, a empresa repassa os mesmos créditos fiscais para suas filiais em outros estados, ao tributar as transferências interestaduais dos bens do ativo permanente, o que significa dizer: paga as transferências para poder mais adiante aproveitar o crédito.

Neste sentido invoca decisão contida no Acórdão CJF N° 0309-11/14, transcrevendo trecho do voto condutor.

Em relação as desincorporações do ativo permanente ocorridas em 2020, em que a autuada sustenta de forma equivocada, ao sugerir a alíquota de 12% para cálculo dos estornos de crédito sobre as baixas do ativo permanente ocorridas em 2020, indica que o RICMS/BA prevê a utilização da alíquota de 18% quando da incorporação de bens ao ativo permanente.

Sendo assim, argumenta que no estorno dos créditos sobre as baixas do ativo permanente ocorridas em 2020, também devem ser com a alíquota de 18%, ainda que a empresa autuada postule a utilização de créditos a 18% quando da incorporação ao ativo permanente e desincorporá-los com aplicação de alíquota de 12%, todavia, tal cálculo não encontra respaldo na legislação tributária vigente, motivo pelo qual não pode ser acatado.

Em relação à impossibilidade de individualização dos bens, aponta não ser esta a primeira vez que a empresa é autuada por excluir a menor, do saldo mensal acumulado do CIAP, os valores dos créditos mensais de ICMS sobre as desincorporações do ativo permanente ocorridas durante o exercício vigente, repetindo arguição já utilizada anteriormente em outros processos, consoante reprodução.

Lembra que na fl. 27, admitiu efetuar “*método de apuração do saldo acumulado*” distinto do realizado pela Fiscalização que segue a determinação regulamentar.

Indica, também, ter a autuada assumido e reconhecido em processos anteriores, não possuir relatório analítico no qual detalhe por item/Notas Fiscais, as saídas de ativo permanente, sendo este fato, em realidade, seu “*modus operandi*” antigo e que há muito admitiu utilizar o método de “estorno indireto” em substituição ao cálculo do CIAP como reza o RICMS/BA, fato comprovado em diversos Acórdãos anteriores do CONSEF, destacando trecho do Acórdão JJF 0153-03/21-VD, reproduzido.

Reforça que tal como relatado, a empresa autuada admite e já admitiu, anteriormente, não elaborar o CIAP de acordo com a determinação do RICMS/BA, não obedecendo ao artigo 230, inciso IV, alíneas “a”, “b” e “c”, criando “*modus operandi*” artificial próprio, denominado de “estorno indireto”, sem previsão na legislação.

Frisa que assim sendo, adotou sempre a empresa uma peça de ficção, diferente da metodologia estabelecida na legislação e seguida pela Fiscalização, que efetuou todo o trabalho lastreada no que determina o RICMS/BA e em documentação suporte, cabendo à autuada corrigir o seu CIAP, afinal não é a norma legal que deve se adaptar à prática do contribuinte, e sim, o inverso, vez caber ao mesmo obedecer à legislação tributária.

Reproduz os artigos 229 e 230 do RICMS/12.

Destaca que, como visto, ao contrário da autuada, os papéis de trabalho/planilhas elaboradas pela fiscalização seguiram as determinações do RICMS/BA e foram lastreados em documentação comprobatória produzida pela própria impugnante.

Salienta que as desincorporações mensais foram detalhadas de forma analítica, como se verifica no Anexo B-1.

Quanto a reclamação da multa aplicada, argumenta seguir as normas legais vigentes no estado da Bahia, onde o percentual de multa está legalmente previsto na Lei nº 7.014/96, artigo 42, inciso II, alínea “f”, não sendo o autuante quem aplica a multa, mas o sistema de lançamento tributário (SLCT) que o faz automaticamente, alimentado pelos dispositivos legais vigentes.

Não vê necessidade de diligência fiscal ou perícia técnica, haja visto que os elementos contidos no cálculo do crédito do CIAP a utilizar (fls. 04 a 08 e 18), são suficientes para a análise do mérito da autuação e conclusões sobre as reclamações da impugnante, considerando, inclusive, que a apuração dos valores a cobrar tem como origem a documentação entregue pela própria empresa, através de sua EFD e arquivos/planilhas, observando ser tal pedido meramente protelatório.

Por tudo o quanto exposto, mediante as considerações apresentadas, mantém a ação fiscal que resultou na reclamação do crédito tributário.

Foram os autos encaminhados pelo órgão de preparo em 07/04/2025 (fl. 77), recebidos no CONSEF em 10/04/2025 (fl. 77-v) e encaminhados a este relator em 16/04/2025 (fl. 79), tendo sido devidamente instruídos e considerados aptos para julgamento.

Registrada a presença do advogado da empresa autuada, Dr. Victor Marinho Batista, OAB/RJ

243.471, que abrindo mão de realizar sustentação oral, apenas acompanhou o julgamento.

VOTO

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

A ciência do lançamento, ocorreu em 26/12/2024, através do Domicílio Tributário Eletrônico, de forma tácita, conforme fl. 21.

Os elementos que suportam a acusação se encontram impressos às fls. 05 a 14 dos autos, bem como na mídia de fl. 18.

O 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, abordando aspectos da imputação que entendia lhe amparar, trazendo fatos, documentos e argumentos que ao seu entender sustentariam suas teses defensivas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da objetiva peça de impugnação apresentada.

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.

Em relação a citação do autuante quanto ao fato de que “*Foram também infringidos os Art. 93, inciso V, alínea ‘a’ e o Art. 97, inciso XII do Decreto 6.284/97*”, esclareço que tal Decreto, que aprovou o Regulamento do ICMS de 1997, à época dos fatos geradores (2020) já se encontrava revogado pelo Decreto 13.780/12, que aprovou o Regulamento do ICMS de 2012.

Todavia, tal fato não prejudica a apreciação do feito, sequer traz qualquer prejuízo ao contribuinte ou a sua defesa, diante da aplicação do artigo 19 do RPAF/99 (A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal).

Ademais, quando do enquadramento legal o autuante indicou corretamente o dispositivo infringido do RICMS/12.

Passando a apreciar a questão prejudicial de realização de diligência, requerida pela defesa, indefiro o pedido, à vista do disposto no artigo 147, incisos I, alíneas “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 para e pela empresa autuada, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto a emissão e prestação das informações ali contidas (Notas Fiscais recebidas e emitidas, livros fiscais transmitidos pela EFD, planilhas e demonstrativos), os quais se encontram em poder da SEFAZ, o que dispensa qualquer apresentação ao contribuinte, pois este transmitiu os arquivos SPED correspondentes.

Inexiste fundamentação robusta para amparar tal pedido, e ademais, não conseguiu a defesa indicar de forma e maneira precisa qual seria o objetivo da perícia/diligência, e o que deveria ser devidamente analisado quando do seu deferimento, acaso acatado.

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.

Os meios de prova admitidos no processo são amplos, como decorre do preceito contido no artigo 332 do Código de Processo Civil (CPC).

O Código de Processo Civil aplicado subsidiariamente ao Regulamento do Processo Fiscal do Estado da Bahia não os limita, a não ser por contornar o campo da liceidade em que eles podem comparecer, sendo que dentre os meios lícitos hábeis a fazer prova dos fatos alegados, a regra legal acolhe a prova pericial, destinada a elucidar fatos que requeiram conhecimento especializado, técnico ou científico.

A lei processual estabelece que o Juiz não está adstrito ao laudo pericial, podendo formar a sua convicção com outros elementos dos autos.

O julgador se encontra autorizado a indeferir a prova pericial nos estritos casos previstos nos incisos I, II e III do parágrafo único do artigo 420 do Código de Processo Civil, quando, nos termos da lei:

- "I – a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnico;*
- II – for desnecessária em vista de outras provas produzidas;*
- III – a verificação for impraticável".*

Tais situações, como visto, foram integralmente assimiladas e incorporadas ao RPAF/BA/99, acima reproduzido.

Isso decorre do corolário de que, se por um lado, a prova se destina à formação da convicção do julgador, por outro, o direito de produzi-la cabe à parte.

Ante eventual arguição de cerceamento do direito de defesa do contribuinte pelo indeferimento ora expresso, esclareço que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) entende que o indeferimento de perícia somente pode configurar cerceamento de defesa quando o pedido não é feito de forma justificada e oportuna.

Nestes termos, temos a título de exemplo, decisão do AgRg no REsp 1.415.970MT, Relatora Ministra Nancy Andrigi, Terceira Turma, julgado em 07/08/2014, publicado no Diário de Justiça Eletrônico de 15/08/2014:

"PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO NO RECURSO ESPECIAL. PRODUÇÃO DE PROVAS NECESSÁRIAS PARA O EXAME DA CONTROVÉRSIA. JULGAMENTO ANTECIPADO DA LIDE. CERCEAMENTO DE DEFESA. PROVIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. SÚMULAS 7/STJ E 283/STF. NÃO INCIDÊNCIA.

- 1. A verificação de cerceamento de defesa com o julgamento antecipado da lide em que se concluiu pela improcedência do pedido por falta de comprovação do fato constitutivo do direito constitui questão de direito que afasta a incidência da Súmula 7/STJ.*
- 2. Há cerceamento de defesa quando o juiz indefere a realização de prova oral e pericial, requeridas oportunamente e justificadamente pela parte autora, com o fito de comprovar suas alegações, e o pedido é julgado improcedente por falta de provas. Precedentes.*

3. Fundamento do acórdão recorrido quanto à validade do negócio jurídico que não subsiste face ao reconhecimento do cerceamento de defesa.

4. Agravo não provido”.

Todavia, também considera que o indeferimento não configura cerceamento de defesa em situações diversas, como, por exemplo, quando colacionados aos autos outros elementos de convicção suficientes para o julgamento da lide, em face do princípio do livre convencimento motivado do julgador.

No mesmo sentido do julgado trazido acima, de forma também exemplificativa, posso mencionar entendimento do STJ no sentido de que o indeferimento de prova pericial não se constitui em cerceamento do direito de defesa, como na apreciação do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial 2351211, julgamento em sessão virtual concluído em 18/12/2023, 2ª Turma, publicado em 10/01/2024, Relator Ministro Herman Benjamin, que assim se posicionou, seguido por seus pares:

“Segundo o Princípio do Livre Convencimento Motivado e dos poderes instrutórios do magistrado, a ele compete a apreciação da prova, a determinação das necessárias diligências à instrução do processo e o indeferimento dos procedimentos instrutórios inúteis ou meramente protelatórios”.

Também relevante mencionar a decisão do STJ, pela sua 1ª Turma, no Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial 2295480/PR, Relator Ministro Benedito Gonçalves, julgado em 18/09/2023, publicado em 20/09/2023, de acordo com a seguinte Ementa:

“PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. EXCESSO DE EXECUÇÃO. PEDIDO DE PROVA PERICIAL. INDEFERIMENTO. ACÓRDÃO RECORRIDO PELA DESCESSIDADE DA PERÍCIA EM VISTA DAS OUTRAS PROVAS E PELA NÃO COMPROVAÇÃO DO EXCESSO. REVISÃO. REEXAME DO ACERVO PROBATÓRIO. INADMISSIBILIDADE.

(...)

2. Consoante pacífica orientação jurisprudencial deste Tribunal Superior e em conformidade com a regra do art. 464, § 1º, inc. II, do CPC/2015, o julgador, como destinatário da prova, deve indeferir o pedido de perícia, na hipótese em não for necessária em vista de outras provas. Precedentes”. (Grifei).

Reputo esclarecedor o seguinte trecho da decisão:

“E o TRF4, em sede de apelação, manteve a sentença, nos seguintes termos (fls. 188/192):

A produção probatória tem como destinatário final o juiz da causa, pois visa a formar o seu convencimento acerca da lide proposta, de modo que o deferimento a respeito determinada prova vai depender de sua avaliação quanto à real necessidade, diante dos elementos probatórios já existentes e do contexto da demanda levada a juízo. Assim, convicto o Magistrado da suficiência das provas existentes para o pronto julgamento do feito, não há que se falar em cerceamento de defesa, tampouco em prejuízo para a prestação jurisdicional...”.

No mesmo sentido, igualmente do Ministro Herman Benjamin, a decisão da 2ª Turma do STJ, no julgamento do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial 2076931/SC, ocorrido em 13/06/2023, registrou na Ementa:

“4. No que concerne à alegação de que ocorreu cerceamento ao direito de defesa, a Corte de origem consignou: ‘aqui, reafirmo, de todo modo, que era dispensável produzir a perícia pretendida - e rejeitar a postulação de maneira fundamentada é prerrogativa do juízo’ (fl. 847, e-STJ).

(...)

6. No REsp 1.280.559/AP, o argumento utilizado para reconhecer o cerceamento de defesa foi: ‘verifica-se que tal posicionamento diverge da orientação jurisprudencial do STJ de que há cerceamento de defesa quando se indefere a produção probatória e condena-se o requerente pela ausência de provas em contrário, justamente o que ocorreu no caso dos autos’. Esse não é o caso dos autos, no qual a Corte a quo consignou (fls. 847-849, e-STJ, grifei): ‘3. A partir desse sumário faço algumas ponderações. Não se pode conceber uma perícia como uma espécie de investigação. Algo que no processo penal se chama de *expedition fishing*, ou seja, uma busca, na realidade, por fatos, ainda ignorados. A prova deve meramente referendar um fato certo, posto sob assertivas na petição ou em contestação. Sua missão, em outros termos, é de certificação de uma versão. Aqui, a autora disserta quase academicamente sobre dívidas que parece ter quanto à coincidência entre a realidade e a base de cálculo descrita no lançamento. Lança indagações quanto à conduta do agente que constituiu o crédito tributário, inclusive apontando para a necessidade de amparo por profissionais de distintas áreas. Mas o assunto é mais prosaico: ante uma operação tributária houve associação adequada entre o valor da compra e venda mercantil e o montante que veio a ser vertido na

CDA?'.

7. Como se observa, diferentemente do que ocorreu no REsp 1.280.559/AP, na presente demanda não houve indeferimento da prova pericial com a condenação por ausência de prova em contrário, mas sim que o indeferimento da perícia se deu em razão do seu caráter investigativo, exigindo profissionais de múltiplas áreas de conhecimento, além de não ter um fato certo a ser periciado. Dessa forma, entendeu o Tribunal de origem que, para os efeitos práticos da demanda (definir se houve associação adequada entre o valor da compra e venda mercantil e o montante que veio a ser vertido na CDA) as alegações do recorrente eram dispensáveis". (Grifei).

Pleito rejeitado, portanto.

Analizando o mérito da autuação, vemos que a sustentação defensiva se pauta no fato de ter apurado corretamente os valores do CIAP, usando método próprio, tendo se equivocado o autuante quanto aos valores lançados na autuação, ainda que este, em sede de informação fiscal, tenha especificado de forma detalhada como os cálculos foram realizados, espelhados nos demonstrativos elaborados, com base nas informações disponibilizadas pela empresas autuada (EFD e planilhas/demonstrativos) e dados a conhecer à mesma.

Antes de qualquer outra abordagem, necessário de firmar que o direito ao crédito do imposto decorrente de aquisições de bens para o ativo imobilizado, encontra previsão legal na Lei Complementar 87/96, artigo 20:

"Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(...)

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento.

II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III – para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos".

Tal preceito, foi devidamente reproduzido na legislação do estado da Bahia, especialmente nos artigos 28 e 29, § 6º da Lei nº 7.014/96:

"Art. 28. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou por outra unidade da Federação.

Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.

(...)

§ 6º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente e respectivo serviço de transporte, deverão ser observadas as seguintes disposições (LC 87/96 e 102/00):

I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III – para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior;

IV – o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;

V – na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

VI – serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 28, em livro próprio ou de outra forma que o regulamento determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a IV deste parágrafo; e

VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado”.

Por outro lado, o RICMS/12, como não poderia deixar de ser, em consonância e conformidade com a Lei Complementar e Lei Estadual assim dispõe:

“Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

I - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

(...)

§ 2º O uso do crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado e respectivo serviço de transporte, fica sujeito às seguintes disposições:

I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada:

(...)

b) tratando-se de empresas em atividade, no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento”;

Esta é a base legal para a autuação, sendo o contribuinte responsável pelos cálculos e apropriação da parcela de imposto a que tem direito por força do comando legal.

O legislador baiano avançou mais um pouco, no sentido de aclarar e especificar melhor a norma, ao editar a Instrução Normativa nº 53/2013, publicada no Diário Oficial do Estado da Bahia de 19 e 20/10/13, orientando como proceder a fiscalização ao apurar os referidos créditos fiscais, em total conformidade com a Lei nº 7.014/96, servindo, de igual modo aos contribuintes, que conhecendo de forma clara e precisa os critérios utilizados pelo Fisco, podem agir da melhor forma, evitando, inclusive, penalidades, e tendo em vista que tal instrumento normativo tão somente esclareceu dispositivos já fixados em Lei, fica bastante claro não ter havido qualquer eventual alteração de critério jurídico previsto na Lei, como poderia se arguir num primeiro momento, muito ao contrário, se manteve estritamente dentro dos limites legais já existentes.

Assim, a lide se circunscreve em definir-se a forma de calcular o crédito fiscal do imposto a ser apropriado mensalmente nas aquisições de bens do ativo imobilizado, sendo o critério estabelecido pelo regramento vigente, conforme anteriormente explicitado, na seguinte equação:

Crédito mensal = valor do crédito total x 1/48 x operações e prestações tributadas/total das operações de saídas e das prestações.

No numerador da fração deve ser lançado o montante dos valores das operações e prestações tributadas, enquanto no denominador, o total das operações e prestações (tributadas, isentas, “não tributáveis”, imunes e outras), sendo esta a regra a ser seguida.

Daí decorre o fato de a resolução da lide, em tal situação, depender unicamente da análise da verdade material, princípio basilar no processo administrativo fiscal, a qual foi buscada no feito.

Essencial, pois, a existência de provas a serem analisadas e valoradas pelo julgador.

De igual forma, pensa o Judiciário, a se perceber em decisões como a do TRF-4, na apreciação do Agravo de Instrumento nº 5010955-26.2018.4.04.0000, pela sua 1ª Turma, em decisão publicada em 23/10/2019, tendo como relator o Desembargador Francisco Donizete Gomes, que assim entendeu:

“o princípio da verdade material, insculpido no art. 148 do CTN, estabelece que o lançamento tributário sempre deve refletir a verdade material relativa aos fatos tributários, devendo ser considerados todos os fatos e provas novas e lícitos, ainda que não tenham sido declarados, desprezando-se as presunções tributárias ou outros procedimentos que atentem apenas à verdade formal dos fatos”.

O Processo Administrativo Fiscal, assim, busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Com status constitucionais, os princípios da ampla defesa e do contraditório serão garantidos ao sujeito passivo, que, querendo, apresentará contestação ao lançamento tributário, intervindo por meio de produção das provas.

Ressalte-se ainda, que tal princípio impõe à Administração Pública o dever de provar os fatos alegados, sendo regra a vedação de aplicar-se como verdadeiros fatos fictícios ou de mera presunção da ocorrência de sua hipótese de incidência, devendo, portanto, buscar-se a descrição concreta dos fatos ocorridos.

A Constituição Federal em seu artigo 5º, incisos LV e LXXVIII garante ao litigante, quer em processo judicial quer em processo administrativo, o exercício do contraditório e ampla defesa e a razoável duração do processo.

Assim, percebe-se que a Carta Magna quis assegurar às partes garantias semelhantes tanto no processo judicial quanto no administrativo. Apesar disso, não se pode dizer que não existem diferenças entre eles, um dos mais expressivos elementos diferenciadores resulta da jurisdição.

Não se podem afastar, no processo administrativo fiscal, os diversos princípios informadores do processo judicial e garantias constitucionais do cidadão, entre eles os princípios da verdade material e do livre convencimento motivado do julgador.

Dessa forma, a valoração das provas à luz do princípio da verdade material deve obedecer aos princípios constitucionais e as normas atinentes ao processo, buscando-se a maior verossimilhança possível dos fatos alegados pelo agente responsável pelo lançamento, e permitindo ao contribuinte utilizar-se da produção de todas e quaisquer provas a ele admitidas por direito quando possíveis no caso concreto, sem qualquer restrição. E mais: o julgador deverá valorar as provas a ele apresentadas livremente, sempre buscando a verdade material dos fatos.

Nele, a produção de provas é de grande relevância, pois visa a obtenção da verdade, ou sua maior aproximação, visto que dificilmente se consegue descrever com exatidão como o fato realmente ocorreu. E é neste sentido, do maior grau de semelhança das ocorrências descritas nos atos formais realizados pelo agente administrativo, que se reveste o princípio da verdade material.

A denominada verdade material funda-se na aceitação da teoria da verdade por correspondência, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio da linguagem.

No processo existirão sempre três verdades:

- a) aquela descrita no lançamento pela autoridade fiscal;
- b) a verdade descrita na impugnação do contribuinte;
- c) verdade do julgador.

Prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferi-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis, o que não vem a ser o caso presente.

São os princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que definem os limites dos poderes de cognição do julgador em relação aos fatos que podem ser considerados para a decisão da situação que lhe é submetida.

Assim, os argumentos defensivos não possuem o condão de alterar o lançamento em sua

totalidade, se analisarmos o aspecto probante por ele carreado aos autos, pela ausência absoluta de provas a reforçar os argumentos postos, devidamente contraditados pelo autuante em sua detalhada e didática informação fiscal.

Adentrando na apreciação dos argumentos trazidos pela defesa, em sentido contrário ao da autuação, constato, inicialmente, como inclusive apontado pelo autuante, ser o móvel da autuação prática recorrente adotada pela autuada, o que ensejou, inclusive, os julgamentos que resultaram nos Acórdãos CJFs N°s 0275-11/15, 0309-11/14, 0168-12/18, 0022-11/18 0103-11/22-VD e 0220-11/24-VD, dentre outros, além daqueles já mencionados pelo autuante na informação fiscal prestada, o que demonstra não ter a empresa alterado o seu procedimento apesar das inúmeras e vultosas autuações impostas pela Fiscalização, sempre mantidas por este órgão julgador administrativo.

Causa espécie a assertiva defensiva de adoção de método próprio para o cálculo do CIAP, em total dissonância com o regramento normativo acima exposto, o que não se pode conceber, diante da submissão dos contribuintes aos ditames da lei.

Da mesma forma, a garantia de estar impossibilitada de individualização dos bens, não pode ser acolhida a favor da autuada, diante não somente do fato de o contribuinte reconhecer ter se utilizado de tal prática, para a qual inexiste possibilidade jurídica de aplicação, quer pelo fato de estar o mesmo sujeito a obediência da legislação tributária, inclusive e especialmente às obrigações acessórias atinentes à escrituração dos dados de cada item objeto de circulação de mercadorias, nos termos do RICMS/12, e que barraria a utilização de qualquer outro método, forma, ou *modus operandi* contrário às disposições normativas, seja pelo fato de o contribuinte não ter o efetivo controle sobre as entradas e saídas de bens do ativo imobilizado, o que leva a impossibilidade de saber o exato momento em que deve realizar o estorno previsto no RICMS/12, diante da sua admissão quanto a não controlar a movimentação dos bens de forma individualizada.

Por consequência, o sujeito passivo também não saberá quando realizar o estorno relativo a cada bem desincorporado e acaso aceito tal procedimento pelo Fisco, geraria, como aliás registrado na informação fiscal, a possibilidade de aproveitamento de crédito fiscal indefinidamente, “*ad aeternum*”.

Diante do argumento defensivo de que seja reconhecido que não deveria realizar o estorno de créditos nas transferências de bens do ativo imobilizado para estabelecimentos fora do Estado da Bahia, porque procederia com dois recolhimentos a título de ICMS, o que se mantido, configuraria *bis in idem*, não vieram aos autos quaisquer elementos de prova quanto a duplicidade de recolhimentos alegada, o que fragiliza e invalida a tese posta.

Vejamos o que nos diz o RICMS/12:

“Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:
(...)”

§ 1º Quando o pagamento do imposto for exigido no momento da saída, somente será admitido o crédito quando comprovado o respectivo recolhimento.

§ 2º O uso do crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado e respectivo serviço de transporte, fica sujeito às seguintes disposições:

I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada:

(...)

b) tratando-se de empresas em atividade, no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III - para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos

da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações desoneradas, nas hipóteses em que houver expressa autorização de manutenção integral do crédito;

IV - o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;

V - na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos, contados, da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

VI - serão objeto de lançamento no CIAP, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo;

VII - ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado”.

Aqui, chama atenção a disposição do inciso V, acerca da vedação do creditamento das parcelas de crédito remanescentes, na hipótese de os bens do ativo imobilizado não mais estarem no estabelecimento da empresa, e não tendo havido a baixa dos mesmos, os créditos continuariam a ser aproveitados indefinidamente, causando prejuízo ao Erário, uma vez que no momento das entradas de tais bens, de imediato, foi feita a apropriação de cada parcela legalmente permitida (1/48) na escrituração do contribuinte.

Note que o legislador utilizou no citado inciso V, o termo “alienar”, que de acordo com o dicionário Aulete digital (<https://www.aulete.com.br/alienar>) significa “*Transferir para outrem a posse de; tornar alheio ou de outro*”, ou seja, não implica em transferência de propriedade, apenas da posse de um estabelecimento para outro, o que não vem a contrariar as decisões dos Tribunais Superiores, quer pela Súmula 166 do STJ, quer a decisão do STF, e, ademais, não vem este a ser o tema fulcral da autuação, e sim, estranho a ela.

Neste sentido, “*alienação, também chamada de alheação e alheamento, é o termo jurídico, de caráter genérico, pelo qual se designa todo e qualquer ato que tem o efeito de transferir o domínio de uma coisa para outra pessoa, seja por venda, por troca ou por doação. Também indica o ato por que se cede ou transfere um direito pertencente ao cedente ou transferente*”, no entender de De Plácido e Silva (Vocabulário Jurídico. vols. I e II. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 132).

Ante a eventualmente de ter havido recolhimento indevido de imposto, como alegado, assiste direito ao contribuinte em prová-lo, bem como requerer a restituição devida junto ao seu domicílio fiscal, respeitado o prazo decadencial, do que não se tem notícias nos autos.

Por fim, quanto as alíquotas aplicadas no momento da desincorporação dos bens, a regra normativa estabelecida diz respeito a utilização, ao tempo da ocorrência dos fatos geradores, da alíquota de 18%, vigente no período da sua ocorrência, quando da incorporação dos bens ao ativo permanente, por consequência lógica, no momento da realização do estorno dos créditos sobre as baixas ocorridas, deve ser também à alíquota de 18%, até pela ausência de qualquer norma em sentido contrário, não sendo possível se aplicar qualquer outro percentual para a alíquota a ser considerada, tendo o autuante agido corretamente.

Configurada, pois, a manutenção dos créditos quanto aos bens do ativo imobilizado sobre cuja posse a autuada não mais a tem, tal fato se constitui em infração à legislação tributária, passível de apenação.

Os demonstrativos elaborados pelo autuante comprova a infração atribuída a empresa autuada.

Em relação aos denominados “estornos indiretos”, pertinente mencionar a decisão contida no Acórdão CJF N° 0167-12/18, julgado em 22/05/2018, pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, ao apreciar Recurso Voluntário apresentado pela mesma empresa autuada cujo processo ora se analisa, relativa à mesma infração:

“O Recorrente alega a ausência de prejuízo em razão do “estorno indireto” realizado pela Recorrente, na medida em que realizados pagamentos em face de operações não tributadas, ante a impossibilidade de identificação do momento da entrada do que será remetido em transferência.

Para tal apresenta planilha à fl. 230, o sujeito passivo propõe uma operação simplista em que o Fisco, sem considerar os dados reais de cada bem do ativo a que o contribuinte diz ter dado saída em transferência, faz uma subtração da baixa de saída mensal à alíquota de 17% e de 12%.

Ocorre que este cálculo proposto pelo contribuinte não encontra lastro em qualquer norma tributária vigente, pelo que não pode ser acatado.

Consoante visto no Relatório deste Acórdão e nos autos do processo, o contribuinte confessa que não escritura os dados individuais dos bens de ativo que recebe, e nem daqueles aos quais dá saída, limitando-se a registrar dados atinentes às notas fiscais que, diz, acobertam as operações de transferências de bens de seu ativo. Confessa ainda que, por não ter registrados os dados individualizados de cada bem do ativo que recebe e ao qual dá saída em transferência, em decorrência também não realiza qualquer controle sobre a data de entrada, e nem a data de saída, de seus bens do ativo aos quais dá saída em operações de transferência. Assim confessando, entende que teria o direito a que fossem deduzidos, da glosa de crédito realizada pelo Fisco, os valores que, diz sem provar no presente PAF, teriam sido referentes a recolhimentos realizados quando dera saída a bens do ativo que ele, contribuinte, sequer sabe quais foram em que data, segundo afirma, posto que confessa não ter registrado estes dados relativos a transferências.

Inexiste possibilidade jurídica de atendimento ao pleito do contribuinte. Seja porque cabe a cada sujeito passivo obedecer à legislação tributária, assim cumprindo todas as obrigações atinentes, inclusive as obrigações acessórias referentes à escrituração dos dados de cada item objeto de circulação de mercadorias, nos termos do artigo 339, § 1º, do RICMS/BA/97, e isto veda a criação de modus operandi ao arrepio da legislação; seja porque, se o contribuinte afirma não ter controle sobre a data de entrada e de saída de cada bem objeto de saída em transferência, então como o contribuinte poderá saber quando realizará o estorno previsto no inciso VII, § 17, artigo 93 do citado RICMS/BA/97? Uma vez que admite não controlar a movimentação dos bens de forma individualizada, não saberá quando realizar o estorno relativo a cada um. Se aceito pela Administração Tributária o procedimento do contribuinte isto geraria, tal como dito pelo Fisco, a possibilidade de aproveitamento de crédito fiscal ad aeternum. Por conseguinte, falecem razoabilidade e base normativa ao requerido pelo autuado”.

A metodologia adotada pela autuada, reafirmo, não encontra qualquer supedâneo na legislação estadual vigente, e a Fazenda Pública não pode ficar ao alvedrio do contribuinte no exercício da fiscalização que lhe compete.

O contribuinte não possui a prerrogativa de adotar, ao arrepio da legislação, e a seu bel prazer e talante, a forma que entende conveniente e adequada para cumprimento das obrigações tributárias a que se encontra submetido.

Da mesma maneira, reforço não haver qualquer previsão legal para adoção de alíquotas diversas daquelas utilizadas na incorporação dos bens ao ativo permanente, no momento da sua desincorporação, não podendo ser acolhido o argumento defensivo.

Por seu turno o Poder Judiciário tem se inclinado no mesmo sentido, a ser ver pela decisão contida no REsp 48516/SP, Relator Ministro Ari Pargendler, 2ª Turma do STJ, julgado em 23/09/1997, DJ 13/10/1997, nos seguintes termos: “TRIBUTARIO. LANÇAMENTO FISCAL. REQUISITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO E ÔNUS DA PROVA. O lançamento fiscal, espécie de ato administrativo, goza da presunção de legitimidade; essa circunstância, todavia, não dispensa a Fazenda Pública de demonstrar, no correspondente auto de infração, a metodologia seguida para o arbitramento do imposto - exigência que nada tem a ver com a inversão do ônus da prova, resultando da natureza do lançamento fiscal, que deve ser motivado. Recurso especial não conhecido”.

Daí se percebe que o ônus de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária cabe ao Fisco, e assim, a prova da acusação fiscal deve ser não somente robusta, como o foi, e de igual modo acessível ao julgador, que verificará a sua consistência e coerência com os termos da acusação fiscal e da legislação, independentemente, inclusive, de argumentação defensiva, podendo agir de ofício.

Em direito, se alcança a verdade dos fatos mediante a prova, além da contraposição destas, indispensáveis ao ordenamento jurídico, assim entendendo Maria Rita Ferragut (Presunções no Direito Tributário, 2ª Edição, São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 51 e 78):

“Ao Direito somente é possível conhecer a verdade por meio das provas” e “a prova e preferencialmente a contraposição de provas visam demonstrar a verdade ou a falsidade do significado de um enunciado...A prova resultará da confirmação ou da concordância dos dados confrontados”.

Cabe então ao julgador contrapor as provas do autuante com as provas apresentadas por ocasião da impugnação pelo autuado, que se constitui em planilha elaborada com base naquela da autuação, trazida juntamente com a impugnação.

Assim sendo, como visto, o ônus desta prova especificamente cabe ao sujeito passivo, vez que os documentos que elidiriam a infração estão em seu poder, compondo a sua escrituração fiscal, documentação e arquivos, e não tendo sido apresentados, enseja a aplicação dos artigos 142 (a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária) e 143 (a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal) do RPAF/99 caso não viessem ao processo, como vieram.

Tais fatos acima relatados corroboram com o entendimento de não ter a defesa conseguido desqualificar a acusação formulada, sequer carrear aos autos elementos em sentido contrário ao da imputação, não tendo vindo aos autos elementos em tal sentido.

Tudo isso concorre, pois, para a manutenção da autuação, quanto a este aspecto, tal como formulada, frente ao fato de não terem sido apresentados elementos consistentes capazes de alterar o lançamento efetuado, tenho a infração como caracterizada, sendo, pois, tida como procedente, tal como inicialmente lançada.

Importante se registrar que apreciando a matéria ora debatida, em processo tendo a própria empresa autuada como parte contendora (Claro S.A.), a Quinta Câmara do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, analisando lançamento tributário como o presente, relativo ao exercício de 2019, assim decidiu na Apelação Cível, Processo 0509847-92.2016.8.05.0001, Relator Desembargador Edmilson Jatahy Fonseca Junior, Acórdão publicado no Diário da Justiça de 20/07/2022:

"DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. ICMS. PRELIMINARES DE NULIDADE E DECADÊNCIA. REJEITADAS. ERRO DE FATO. ALTERAÇÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. POSSIBILIDADE. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. CREDITAMENTO FISCAL ERRÔNEO PRATICADO PELA AUTORA. CONFIGURADO. LC/87/96. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. SENTENÇA MANTIDA. RECURSO NÃO PROVIDO."

Rejeita-se as prefaciais suscitadas de nulidade na presente lide; a uma, em relação à nulidade por cerceamento de defesa, porquanto durante todo o curso do processo administrativo, em que houve a revisão do lançamento tributário ora impugnado, fora observada a estrita obediência aos princípios da legalidade, do contraditório e da ampla defesa, sem qualquer prejuízo nesse sentido para a parte Apelante, bem como, quanto à nulidade da sentença, em face da não apreciação do pleito subsidiário da recorrente, eis que houvera expressa menção do aludido pedido pela magistrada sentenciante.

Quanto à preambular de decadência, melhor sorte não assiste à Recorrente, vez que a retificação de cálculo feita na fase administrativa não se transmuda em novo lançamento, permanecendo hígido, para a contagem do prazo decadencial, o marco da lavratura do Auto de Infração, que, no caso, é 11/12/2012. Portanto, resta rejeitada a sobredita prefacial.

Com efeito, como o erro de fato é apenas uma incorreção de ordem fática, o lançamento realizado pode ser alterado sem que isso implique em violação ao princípio da imutabilidade, conforme previsão legal do CTN. De dizer-se, então, que a correção de cálculo, como efetivada no caso, não conduz à ocorrência de prejuízo da essência do lançamento produzido, sob qualquer ângulo. Outrossim, como cediço, nos termos do art. 155, § 2º, I, da CF, 'o ICMS será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal'.

Todavia, a Autora não escriturou os dados individuais dos bens de ativo que recebe, e nem daqueles aos quais dá saída, limitando-se a registrar aqueles atinentes às notas fiscais como um todo, situação fática que não encontra amparo na Lei Complementar 87/96, a qual somente pode ser dada interpretação restritiva.

Desta forma, resta patente que a Recorrente promoveu a apuração incorreta do coeficiente mensal de creditamento, nos moldes do quanto indicado no auto de infração, fato que culminou com a glosa ora questionada, entretanto, legítima". (Grifei).

Isso significa dizer que o Poder Judiciário convalidou não somente a prática de cálculo do Fisco, como rejeitou, sobremaneira, a forma adotada pela autuada para o cálculo do CIAP, reforçando o

entendimento deste órgão administrativo quanto a matéria e suas decisões em contrário às pretensões defensivas.

Por fim, quanto a multa indicada no percentual de 60%, considerada pela defesa como abusiva e confiscatória, 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 “*nemhum 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.

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 nº 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, confirmam-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 OFENSA 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)”.

Ainda pertinente citar a decisão contida no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo 1.123.367/PB, julgado pela Segunda Turma do STF em sessão virtual entre 18 a 24/10/2019, tendo como Relator o ministro Ricardo Lewandowski, cuja ementa reza:

“Ementa: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. ICMS. ESTADO DA PARAÍBA. OPERAÇÃO REALIZADA COM ÁLCOOL ANIDRO. BENEFÍCIO FISCAL. SUBSÍDIO. REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. ISENÇÃO PARCIAL. ESTORNO PROPORCIONAL. MULTA FISCAL FIXADA EM 100% DO VALOR DO TRIBUTO. CARÁTER CONFISCATÓRIO. AUSÊNCIA. MAJORAÇÃO DE HONORÁRIOS. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO, COM APLICAÇÃO DE MULTA.

I – A redução da base de cálculo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS corresponde à isenção parcial, possibilitando o estorno do crédito proporcional ou parcial relativo às operações anteriores.

II – Multa fixada em 100% do valor do tributo. Ausência de caráter confiscatório. Precedentes.

III – Majorada a verba honorária fixada anteriormente, nos termos do art. 85, § 11, do CPC.

IV – Agravo regimental a que se nega provimento, com aplicação da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do CPC”. (Destaquei).

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, conforme assentado na jurisprudência recente do STF, consoante decisões acima enumeradas.

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 possibilidades 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, sendo estas (em montante igual ou menor do valor do imposto) consideradas legais e constitucionais.

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 nº 7.014/96 devidamente revogado daquele diploma legal, através da Lei nº 12.605, de 14/12/12, DOE de 15 e 16/12/12, efeitos a partir de 15/12/12.

Quanto à solicitação da defesa para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seus advogados, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado, como, aliás, o foram.

Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

Da mesma forma, com a instituição do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei nº 13.199 de 28/11/2014, a qual alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127-D.

Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática.

Com tal implementação, as outras formas de contato direto entre a Administração Tributária e os contribuintes perderam totalmente sentido.

Com base em tais premissas, tenho o Auto de Infração como SUBSISTENTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279692.0031/24-2, lavrado contra **CLARO S. A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 869.979,22**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014//96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual de Sessões do CONSEF, 15 de maio de 2025.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR